

Contabilidade por Atividade e os Novos Modelos de Gestão

Luciano Rosa

Resumo:

O desenvolvimento do trabalho relaciona-se com o estudo dos novos modelos de gestão estratégica para a gerência de custos, principalmente a Contabilidade por Atividade. As empresas adotam, freqüentemente, imperativos estratégicos como gerências de qualidade total, de proximidade com o cliente ou gerência baseada em tempo, mas deixam de desenvolver a estrutura adequada de informações que inclui informações significativas de custos, que poderiam ajudá-las a atingir essas metas estratégicas. A chave para a compreensão da dinâmica dos custos em uma organização consiste em documentar a relação entre atividades e sua causas e a relação entre atividades e custos. As empresas usam informações de custos para tomar decisões a respeito de quais produtos e serviços podem oferecer. Na situação ideal, as informações de custos são completas e todas as funções têm um alto nível de confiança nos números relativos aos custos. A gestão total dos custos deve ser mais abrangente, flexível e pró-ativa do que os outros sistemas, pois os seus princípios básicos são a análise do processo do negócio e o custeio baseado em atividade. É importante salientar que o sistema de gerenciamento de custo não agregará valor além de identificar o lugar onde os problemas potenciais estão localizados. O que as pessoas farão com a informação é que irá determinar o sucesso do gerenciamento de custos.

Palavras-chave:

Área temática: GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTO

CONTABILIDADE POR ATIVIDADE E OS NOVOS MODELOS DE GESTÃO

Luciano Rosa – Mestre
Universidade do Vale do Itajaí
Rua Antônio Patrício Teixeira , 317 – Biguaçu
Santa Catarina - 88.160.000
luciano@big.univali.rct-sc.br
Professor e
Coordenador
do Curso de Ciências Contábeis

Área Temática: (1) GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTO

CONTABILIDADE POR ATIVIDADE E OS NOVOS MODELOS DE GESTÃO

Área Temática: (1) GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTO

RESUMO

O desenvolvimento do trabalho relaciona-se com o estudo dos novos modelos de gestão estratégica para a gerência de custos, principalmente a Contabilidade por Atividade. As empresas adotam, frequentemente, imperativos estratégicos como gerências de qualidade total, de proximidade com o cliente ou gerência baseada em tempo, mas deixam de desenvolver a estrutura adequada de informações que inclui informações significativas de custos, que poderiam ajudá-las a atingir essas metas estratégicas. A chave para a compreensão da dinâmica dos custos em uma organização consiste em documentar a relação entre atividades e suas causas e a relação entre atividades e custos. As empresas usam informações de custos para tomar decisões a respeito de quais produtos e serviços podem oferecer. Na situação ideal, as informações de custos são completas e todas as funções têm um alto nível de confiança nos números relativos aos custos. A gestão total dos custos deve ser mais abrangente, flexível e pró-ativa do que os outros sistemas, pois os seus princípios básicos são a análise do processo do negócio e o custeio baseado em atividade. É importante salientar que o sistema de gerenciamento de custo não agregará valor além de identificar o lugar onde os problemas potenciais estão localizados. O que as pessoas farão com a informação é que irá determinar o sucesso do gerenciamento de custos.

INTRODUÇÃO

Devido à complexidade, à globalização da vida econômica, principalmente em economias capitalistas, onde predomina a competição empresarial, a rapidez com que as pressões competitivas se intensificaram nos últimos anos não é novidade para a maioria dos gerentes. As estratégias para conquistar participação de mercado (entre elas, inovações em produtos e serviços, ênfase na qualidade e na velocidade de resposta ao mercado e considerações a respeito de custo) são numerosas e complexas. Entretanto, muitas empresas continuam a lançar novas iniciativas estratégicas sem analisar ou compreender a provável lucratividade desses movimentos. Não é surpresa, portanto que muitas delas acabem desapontadas com os resultados.

Poucos problemas ameaçam mais as empresas do que os custos incontrolados. Até mesmo empresas conhecidas por sua excelência, tanto em produtos como em serviços, podem perder dinheiro porque deixam de utilizar oportunidades importantes para melhorar seus custos, particularmente os custos indiretos.

É importante considerar como o perfil de custos de uma empresa mudou nas últimas décadas. O custo de mão-de-obra direta diminuiu drasticamente. Em direção

oposta, os custos indiretos (overhead), incluindo aí os custos de tecnologia (automação nas fábricas e escritórios), têm crescido, os custos indiretos (overhead) passaram a ter mais representatividade no total dos custos da empresa. Desta forma, as atividades empresariais devem ser gerenciadas pelos sistemas de gestão de custos.

As empresas adotam, freqüentemente, imperativos estratégicos como gerências de qualidade total, de proximidade com o cliente ou gerência baseada em tempo, mas deixam de desenvolver a estrutura adequada de informações que inclui informações significativas de custos, que poderiam ajudá-las a atingir essas metas estratégicas.

A realidade econômica tornou necessário para a maior parte das empresas operar com uma filosofia “*enxuta*”. Praticamente em todas as indústrias os mercados tornaram-se globais, com concorrentes em escala mundial oferecendo bens e serviços de alta qualidade e de baixos custos. Já nos setores de serviços, as exigências dos clientes em termos de velocidade e exatidão levaram muitas empresas a tentar desmantelar antigas burocracias.

As indústrias que anteriormente operavam sob regulamentações que lhes permitiam repassar todos os custos ao cliente enfrentam hoje um ambiente regulatório diferente. Melhorar a eficiência e reestruturar tornaram-se metas comuns a todas as indústrias.

Juntamente com as pressões pela eficiência, as empresas também enfrentam exigências para oferecer novos serviços e novas características de produtos. As empresas que são eficientes em trazer com rapidez novos e inovadores produtos para o mercado obtiveram uma enorme vantagem competitiva no atual mundo dos negócios. Analogamente, as empresas ineficientes nas respostas estão extremamente vulneráveis se uma guerra de variedade atingir seu ramo de negócio.

Na verdade, aperfeiçoar o processo de introdução de novos produtos e serviços tornou-se um objetivo estratégico para crescente número de empresas.

Contudo, a proliferação de produtos e serviços pode aumentar a complexidade da execução do trabalho em toda uma organização: na engenharia de produto/processo, nas operações, nas funções de apoio, nos serviços aos clientes, em recursos humanos e principalmente na automação. Essa complexidade é uma das principais causas do aumento generalizado de custos que merecem uma gestão própria.

GESTÃO DE CUSTOS

A automação vem modificando o ambiente das empresas. Grande parte do trabalho anteriormente executado pela mão de obra direta hoje é feito por máquinas. Cada vez mais empregados estão alocados em funções indiretas e de apoio. Da mesma forma, crescente número de funções administrativas é efetuado com o apoio do computador. Todos esses fatores ajudam a explicar o aumento dos custos indiretos em relação aos diretos.

Diante de todos esses novos desafios, os executivos começaram a questionar quão bem suas velhas técnicas de custos lhes forneciam as informações necessárias à

tomada de decisões gerenciais. Essas velhas técnicas foram desenvolvidas em uma época, na qual o ambiente de negócios diferia dramaticamente daquele hoje enfrentado pelas empresas, dando destaque aos seguintes pontos:

- a minimização dos custos de mão-de-obra era considerada a chave para a alta produtividade;
- os custos indiretos eram baixos comparativamente aos diretos;
- as empresas tinham uma visão predominantemente doméstica de seus mercados, fornecedores e concorrentes;
- a estratégia dominante era a produção em massa e não a variedade de produtos/serviços;
- a alta qualidade dos produtos ou serviços era vista como um meio para se cobrar preços mais altos e não como uma condição para a permanência da empresa no mercado;
- os serviços desempenhavam um papel muito menor na definição da estratégia.

Em quase todas as empresas, os departamentos de contabilidade preparam periodicamente (semanal, mensal ou trimestralmente e assim por diante) um conjunto de relatórios gerenciais. Esses relatórios são normalmente demonstrações de resultados detalhadas para os chefes de departamentos e resumidas para a gerência de alto nível. Em geral, mostram os valores orçados e reais e a diferença entre os dois para o período corrente e para os últimos doze meses.

As empresas que usam um sistema de custo padrão geram relatórios que mostram o custo padrão dos bens produzidos ou dos serviços prestados, juntamente com as diferenças causadas. Em cada um desses casos, a base é o custo predefinido.

A principal finalidade dos relatórios gerenciais periódicos deveria ser a de fornecer aos gerentes um meio de monitorar a evolução em direção às metas e dirigir as energias para as situações que necessitam de atenção. Esses relatórios, porém, somente atingirão seus fins se organizarem e calcularem os custos de forma que reflitam a verdadeira dinâmica das empresas.

Infelizmente, estes relatórios contêm deficiências importantes como o foco contábil ao invés do foco gerencial (a compreensão da dinâmica dos custos em uma organização consiste em documentar a relação entre atividades e suas causas, e a relação entre atividades e custos) e um quadro incompleto do desempenho (apesar do objetivo das atuais informações contábeis ser o de ajudar os gerentes a melhorar a eficiência e a eficácia de suas operações, algumas vezes elas têm efeito exatamente oposto).

SISTEMAS DE CUSTOS

Segundo OSTRENGA, em seu Guia ERNST & YOUNG, [1], existem atualmente em uso quatro níveis de sistemas de custos, denominados primários, tradicionais, integrados de informação e gestão total de custos.

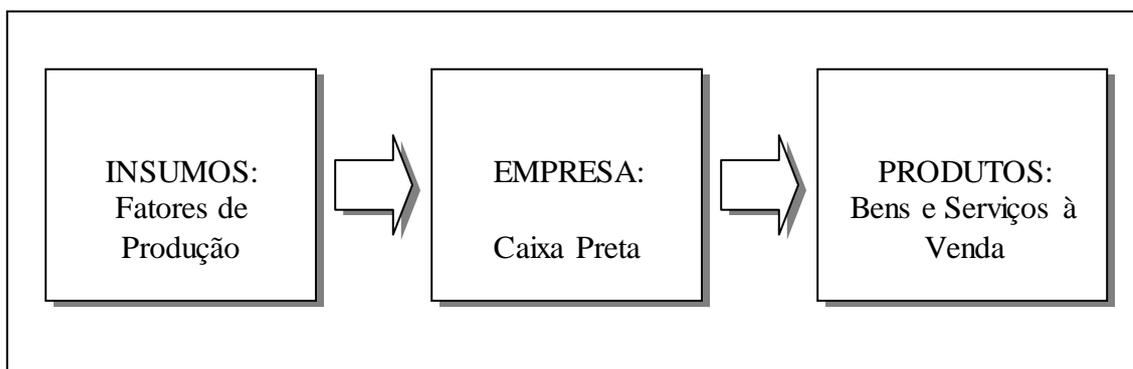
Como deve ser evidente, a gestão total dos custos é mais abrangente, flexível e pró-ativa do que os outros sistemas, pois os seus princípios básicos são a análise do processo do negócio e o custeio baseado em atividade.

Segundo BOISVERT,[2] existem dois contextos conceituais relativos à análise de custos nas empresas, o da contabilidade financeira tradicional e o da contabilidade de gestão.

O Contexto Conceitual de Custos na Contabilidade Financeira

O contexto conceitual de custos na contabilidade financeira tradicional consiste em prestar informação a terceiros sobre a posição financeira da empresa em um dado momento e os resultados alcançados ao longo do último exercício. BOISVERT [3] define que “o contexto conceitual da contabilidade financeira é dado pelos Princípios de Contabilidade”.

Sabe-se, porém que os Princípios de Contabilidade não definem os métodos de cálculo dos custos de fabricação, embora eles determinem a avaliação dos estoques (Métodos PEPS, UEPS, Média Ponderada). Desta forma na contabilidade financeira tradicional se encontram regras de cálculo de custo decorrentes dos Princípios de Contabilidade



Fonte: BOISVERT, Hugues. **La comptabilité par activetés**. Quebec. ERPI, 1998. p. 5.

A figura 1, apresenta o contexto conceitual de custos na contabilidade financeira, segundo BOISVERT [4], que se caracteriza por:

- informar a terceiros;
- ser um sistema de informação que registra apenas os insumos e produtos, sendo que os insumos são os recursos utilizados ao longo de um determinado período;

- estabelecer que os recursos consumidos ao longo de um determinado período devem ser repartidos entre todos os produtos fabricados neste mesmo período.

Esse modelo requer aperfeiçoamento quanto às informações que podem ser prestadas, principalmente no que diz respeito à eficiência do processo de transformação e às melhorias que deveriam ser realizadas. Para esta finalidade, os gerentes devem valer-se da contabilidade de gestão.

O Contexto Conceitual de Custos na Contabilidade de Gestão

Como o próprio nome já determina, a contabilidade de gestão tem por finalidade a produção de informações úteis aos gestores. Estas informações deverão permitir-lhes reduzir os custos e melhorar a performance da empresa.

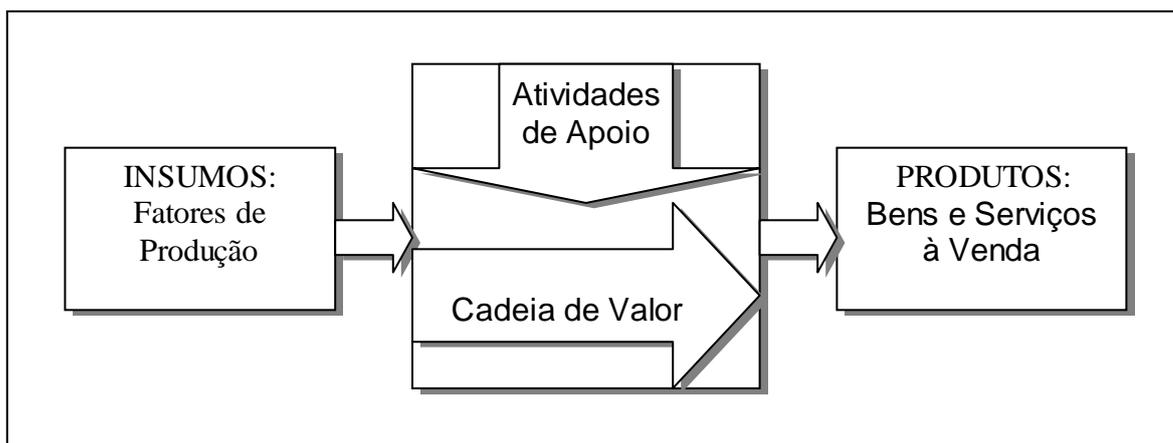
Segundo BOISVERT [5] o contexto conceitual da contabilidade de gestão se define a partir de algumas questões tais como:

- *que atividades são necessárias para obter-se um determinado conjunto de objetos de custo?;*
- *que recursos são necessários para exercer essas atividades?;*
- *por que esses recursos são necessários?;*
- *que fatores determinam a utilização desses recursos?*

A resposta a essas questões está na produção de informações úteis à elaboração de estratégias e à melhoria da performance da empresa criadas pela contabilidade de gestão:

- a contabilidade de gestão informa os gestores;
- a contabilidade de gestão visa modelar as atividades da empresa, enquanto a contabilidade financeira focaliza insumos e produtos;
- a organização da empresa compreende as atividades de apoio e a cadeia de valor;
- a cadeia de valor compõe-se das atividades geradoras de valor aos olhos dos clientes, representadas por uma série de inter-relações fornecedores-clientes;
- os produtos, bens e serviços vendáveis são resultantes das atividades de cadeia de valor.

A figura 2 mostra que as atividades de apoio são analisadas em função de sua contribuição às atividades que compõem a cadeia de valor. É neste momento que a contabilidade por atividade configura a sua atuação.



Fonte: BOISVERT, Hugues. **La comptabilité par activités**. Quebec. ERPI, 1998. p. 6.

Figura 2 – Custos na Contabilidade de Gestão

A abordagem da contabilidade por atividades para gerenciamento de custos divide uma empresa em atividades. Segundo BRIMSON [6], “*uma atividade descreve o que uma empresa faz, a forma como o tempo é gasto e os produtos do processo*”.

A principal função de uma atividade é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) em produtos/serviços. Já a contabilidade por atividades identifica as atividades desenvolvidas em uma empresa e determina seu custo e desempenho.

Modelos de Contabilidade por Atividades

Activity Based Costing, segundo CHING [7], é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.

Em outras palavras , pode-se dizer que uma empresa é um conjunto de atividades, cada uma composta por tarefas, que transformam os recursos internos, sejam estes mão-de-obra ou outros custos e despesas, em produtos ou serviços que teoricamente deveriam agregar valor ao negócio.

Para BOISVERT [8] “*A contabilidade por atividades pode ser dividida em quatro modelos, que comparados apresentam diferenças fundamentais, principalmente se forem levados em consideração os modelos de decomposição dos custos e o dos processos*”.

Esses modelos apresentados por BOISVERT [9] são os seguintes:

- contabilidade por recursos;
- decomposição simples;
- decomposição multiníveis dos custos;
- processos.

Modelos de Contabilidade por Recursos

Esse modelo está diretamente ligado à contabilidade financeira. Tal como um sistema de informação, ele limita-se a registrar os insumos e os produtos, tornando a empresa uma verdadeira caixa preta. Os custos diretos são apropriados diretamente aos objetos de custo, e os demais custos são rateados levando-se em consideração o volume de produção.

A contabilidade por recursos segmenta as empresas em centros de custos e tem como principais características:

- o sistema de informações registra apenas os insumos e os produtos de cada centro de custo;
- os insumos são os recursos utilizados ao longo de um determinado período;
- os objetos de custo são os bens e serviços produzidos ao longo de um determinado período;
- os recursos consumidos por um centro de custo ao longo de um determinado período devem ser repartidos entre todos os produtos produzidos por esse centro ao longo deste mesmo período.

Modelo de Contabilidade por Decomposição Simples dos Custos

Esse modelo de custos por atividade permite identificar a relação entre os recursos aplicados, as atividades e os objetos de custo. Segundo este modelo os recursos são aplicados às atividades que os consomem, e posteriormente o custo de cada atividade é apropriado pelos objetos de custo produzidos envolvendo estas mesmas atividades.

Na decomposição simples dos custos as atividades consomem os recursos, e por sua vez os objetos de custos consomem as atividades.

Modelo de Contabilidade por Decomposição Multiníveis dos Custos

Nesse modelo, as atividades são reunidas em centros de reagrupamento simplificando a programação da contabilidade por atividade, mas preservando o interesse da informação.

Assim como na decomposição simples dos custos, também aqui as atividades consomem os recursos, contudo são os centros de reagrupamento que consomem as atividades que possuem um direcionador comum. Por fim, os objetos de custos passam a consumir as atividades por intermédio dos centros de reagrupamento.

Modelo de Contabilidade por Processos

Para BOISVERT [10] “*esse modelo objetiva compreender e descrever as relações existentes entre as atividades no plano operacional.*” Ele serve para conceber e reorganizar os processos em função de parâmetros operacionais. No entanto, sua utilização como sistema permanente de informações financeiras é complicado, já que se utiliza de parâmetros operacionais ao invés de dados reais.

Nesse modelo, os objetos de custos demandam atividades, que por sua vez demandam recursos e, possivelmente, outras atividades. As atividades formam cadeias de atividades chamadas de processos.

Diferenças dos Modelos de Contabilidade por Atividades

Nos modelos apresentados, observa-se que entre eles várias são as diferenças existentes. O quadro 1 resume estas diferenças, levando em consideração a comparação do modelo por recurso com o modelo de decomposição simples e do modelo de decomposição por multiníveis com o modelo por processos.

Quadro 1 – Diferenças dos Modelos de Custos por Atividade

CONTABILIDADE POR RECURSOS	CONTABILIDADE POR DECOMPOSIÇÃO SIMPLES
A identificação do custo aos objetos de custo depende da relação de proporcionalidade ao volume.	A identificação do custo aos objetos de custo depende de uma relação de causa e efeito.
Os objetos de custos consomem os valores dos centros de custos, que não se equivalem às atividades	Os objetos de custos consomem as atividades.

DECOMPOSIÇÃO MULTINÍVEIS DE CUSTOS	PROCESSOS
Mais contábil	Mais engenharia
Utiliza dados históricos reais	Utiliza dados padrões
Mais simples para modelar	Sensível à seqüência das atividades
Mais simples para modelar-se ao plano de contas	Permite a modelagem de parâmetros operacionais (capacidade, eficiência, paralisações, prazos, etc.)
Maior flexibilidade para reagrupamento das atividades	Melhor compreensão dos custos, com maior facilidade de simulação

Segundo BRIMSON [11], um modelo simples e eficaz de contabilidade por atividades tem as seguintes funções:

- Identifica as atividades da empresa;
- Determina o custo e o desempenho da atividade. O desempenho é medido pelo custo unitário, tempo de execução da atividade e qualidade da produção;
- Determina a produção da atividade. Uma medida da atividade é o fator pelo qual o custo de um processo varia de forma mais direta;
- Relaciona os custos da atividade aos objetivos de custo. Os custos das atividades são relacionados aos objetivos de custo, como produtos, processos e ordens, baseados no consumo da atividade.
- Determina as metas de curto e longo prazo da empresa (fatores críticos de sucesso). Isto requer entendimento da estrutura atual de custos, o que indica a eficácia com que as atividades operacionais transferem valor ao cliente.
- Avalia a eficácia e a eficiência da atividade

BRIMSON [12] ainda afirma que a contabilidade por atividade ajuda uma empresa a alcançar a excelência empresarial, pois possibilita:

- Melhorar as decisões de comprar ou fabricar, estimar e definir preços, baseadas no custo do produto que reflita o processo de produção;
- Facilitar a eliminação de desperdícios, propiciando a visibilidade das atividades que não agregam valor;

- indicar as origens dos custos através da identificação dos geradores de custo;
- encorajar a melhoria contínua e o controle da qualidade total, porque o planejamento e o controle são dirigidos ao nível de processo;

Contudo, é importante salientar que o sistema de gerenciamento de custo não agregará valor além de identificar o lugar onde os problemas potenciais estão localizados.

CONCLUSÃO

A contabilidade ficou conhecida como aquele campo do conhecimento humano que cuidava substancialmente, se não exclusivamente, de oferecer dados para a incidência de tributos. No entanto, enquanto campo de pesquisa e estudo ela tem-se dedicado com alguma regularidade a oferecer respostas a necessidades de informação de tomadores de decisão.

A importância do papel do contador gerencial, hoje, está baseada muito mais em sua contribuição para a administração geral das operações da empresa do que ao conjunto de procedimentos que relatam puramente os aspectos financeiros do controle gerencial.

Para sobreviver, as empresas têm que ser ágeis e abertas às mudanças. A habilidade em avaliar decisões passadas, reagir a situações presentes e prever eventos futuros pode ser vista como fator crítico de sucesso empresarial.

A preocupação da contabilidade gerencial atual está justamente em assegurar que a informação produzida seja relevante para o processo de mudanças baseado numa análise das decisões passadas, para a avaliação de tendências presentes e para a participação em decisões que irão afetar o futuro da empresa, tendo desta forma uma atuação pró-ativa.

Contudo o importante é o que as pessoas farão com a informação gerada determinando desta forma o sucesso do gerenciamento de custos

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- [1] OESTRENGA, Michael. **Guia da Ernest & Young para gestão total dos custos.** com Terrence R. Ozan, Marcus D. Harwood, Robert D. McIlhattan; tradução de Nivaldo Montingelli Jr. Rio de Janeiro: Record, 1994. p. 32-34.
- [2] BOISVERT, Hugues. **La comptabilité por activetés.** Quebec. ERPI, 1998. p. 65.
- [3] BOISVERT, Hugues. **La comptabilité por activetés.** Quebec. ERPI, 1998. p. 65.
- [4] BOISVERT, Hugues. **La comptabilité por activetés.** Quebec. ERPI, 1998. p. 66.
- [5] BOISVERT, Hugues. **La comptabilité por activetés.** Quebec. ERPI, 1998. p. 66.
- [6] BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividade:** uma abordagem de custeio baseada em atividades. Tradução por Antônio Carneiro. São Paulo: Atlas, 1886. p. 27.
- [7] CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades = ABM – Activity Based Management.** 2.ed. São Paulo, 1997. p. 41.
- [8] BOISVERT, Hugues. **La comptabilité por activetés.** Quebec. ERPI, 1998. p. 7.
- [9] BOISVERT, Hugues. **La comptabilité por activetés.** Quebec. ERPI, 1998. p. 7.
- [10] BOISVERT, Hugues. **La comptabilité por activetés.** Quebec. ERPI, 1998. p. 9.
- [11] BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividade:** uma abordagem de custeio baseada em atividades. Tradução por Antônio Carneiro. São Paulo: Atlas, 1886. p. 27.
- [12] BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividade:** uma abordagem de custeio baseada em atividades. Tradução por Antônio Carneiro. São Paulo: Atlas, 1886. p. 12.