

Como um Gerenciamento Baseado em Atividades pode Melhorar os Processos de uma Empresa

Lauro Osiro

WILSON KENDY TACHIBANA

Resumo:

O ambiente empresarial atual caracteriza-se por pressões externas muito fortes. Ao contrário que acontecia na primeira metade deste século, o consumidor atual está exigente e não aceita pagar altos preços provenientes da ineficiência dos processos pois a concorrência oferece diversas opções para um determinado produto. Nesse cenário, a melhoria contínua dos processos é fundamental para garantia de produtos com qualidade, confiáveis e com um preço condizente com as expectativas e desejos do consumidor final e capaz de propiciar um lucro satisfatório para a empresa. Diversas ferramentas de melhoria dos processos surgiram nos últimos anos como: o JIT (Just in Time); TQM (Total Quality Management); Benchmarking; TPM (Total Productive Maintenance); FMS (Flexible Manufacturing Systems) entre outros. Na área de gerenciamento dos custos, a metodologia de custeio ABC (Activity Based Costing) e o gerenciamento baseado em atividades (ABM Activity Based Management) são cada vez mais utilizados. O ABC e o ABM são capazes de oferecer diversos benefícios para uma organização, porém, o enfoque do presente trabalho é analisar como o ABC/ABM pode melhorar continuamente os processos de uma empresa.

Palavras-chave:

Área temática: CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES

**COMO O GERENCIAMENTO BASEADO EM ATIVIDADES PODE
MELHORAR OS PROCESSOS DE UMA EMPRESA.**

Lauro Osiro – Engenheiro Produção
Wilson Kendy Tachibana – Prof. Doutor Eng. Produção
Escola de Engenharia de São Carlos - Universidade de São Paulo
Av. Dr. Carlos Botelho 1465 – 13560 251
osiro@sc.usp.br
Mestrando

Área Temática(4): CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES

COMO O GERENCIAMENTO BASEADO EM ATIVIDADES PODE MELHORAR OS PROCESSOS DE UMA EMPRESA.

Área Temática(4): CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES

RESUMO

O ambiente empresarial atual caracteriza-se por pressões externas muito fortes. Ao contrário que acontecia na primeira metade deste século, o consumidor atual está exigente e não aceita pagar altos preços provenientes da ineficiência dos processos pois a concorrência oferece diversas opções para um determinado produto. Nesse cenário, a melhoria contínua dos processos é fundamental para garantia de produtos com qualidade, confiáveis e com um preço condizente com as expectativas e desejos do consumidor final e capaz de propiciar um lucro satisfatório para a empresa. Diversas ferramentas de melhoria dos processos surgiram nos últimos anos como: o **JIT (Just in Time)**; **TQM (Total Quality Management)**; **Benchmarking**; **TPM (Total Productive Maintenance)**; **FMS (Flexible Manufacturing Systems)** entre outros. Na área de gerenciamento dos custos, a metodologia de custeio **ABC (Activity Based Costing)** e o gerenciamento baseado em atividades (**ABM – Activity Based Management**) são cada vez mais utilizados. O **ABC** e o **ABM** são capazes de oferecer diversos benefícios para uma organização, porém, o enfoque do presente trabalho é analisar como o **ABC/ABM** pode melhorar continuamente os processos de uma empresa.

INTRODUÇÃO

Desde as últimas décadas, as tecnologias e metodologias administrativas estão evoluindo rapidamente, as organizações estão mudando do gerenciamento com estrutura vertical para a horizontal. Ou seja, a visão orientada por processos vem sendo cada vez mais utilizada, fornecendo informações para melhoria dos processos e eliminação dos desperdícios; informações as quais a visão vertical escondia.

Para garantir a sobrevivência, o crescimento e o desenvolvimento de sua empresa em um mercado cada vez mais competitivo, os seus gestores necessitam de um sistema de gerenciamento de seus custos que analise a empresa horizontalmente, através de seus processos e não apenas visando o controle através dos centros de custo. O **ABC** e o **ABM** são adotados em diversas empresas para atender essa necessidade fornecendo informações financeiras e não financeiras das atividades em toda a cadeia de valor, dos fornecedores até os consumidores finais.

O gerenciamento através de um sistema de informações de custos baseado em atividades potencializa diversos benefícios para uma empresa. Para BRIMSON (1991), os mais importantes são: melhoramento das informações nas decisões de fazer ou comprar; facilitar a eliminação de desperdícios através da identificação das atividades que agregam e não agregam valor; fazer ligação entre a estratégia da organização e as decisões operacionais; facilitar a melhoria contínua e o **TQC (Total Quality Control)** através do planejamento e controle direcionado aos processos e atividades; melhorar a eficiência do orçamento analisando o custo e a performance das atividades; melhorar a lucratividade monitorando todo ciclo de vida do produto e melhorar a análise dos custos

indiretos. Dentre esses diversos benefícios do **ABC/ABM**, o trabalho enfocará no melhoramento contínuo das atividades e processos da empresa.

Inicialmente, o trabalho irá abordar a necessidade de um novo sistema de custeio capaz de fornecer informações necessárias para melhoria contínua dos processos. Na seqüência é colocado o relacionamento entre o **Activity-Based Costing (ABC)** e o **Activity-Based Management (ABM)**. As formas como o ABM propicia melhoria dos processos são divididas em três: Análise das atividades, melhoria da comunicação entre áreas diferentes e ligação entre planejamento e controle. Por fim, é discutido o papel do sistema de custo na melhoria dos processos.

A NECESSIDADE DE UM NOVO SISTEMA DE CUSTEIO PARA MELHORIA DOS PROCESSOS

Muitos estudiosos criticam a utilização do método de custeio tradicional para tomada de decisões gerenciais. A forma de apropriação dos custos indiretos aos produtos que utiliza os custos diretos como direcionadores cria distorções que levariam a decisões erradas quando a formação de mix de produção. Porém, isso não é a única deficiência, atualmente, um sistema de custeio deve fornecer informações que auxiliem não apenas o controle e as decisões de mix de produtos a serem produzidos, mas também ligar suas decisões operacionais com as estratégias e missão da empresa e fornecer informações que auxiliem na melhoria contínua dos seus processos.

INNES (1994) afirma, “A contabilidade de custos tradicional tem concentrado no artifício de distinguir os custos entre fixos e variáveis. A modificação de ênfase dos custos fixos/variáveis para a análise das atividades e dos **cost drivers**, modifica o foco dos problemas custos resultantes para o gerenciamento das atividades que causam os custos.”

A contabilidade de custos tradicional relata apenas os custos da empresa. Não existe a preocupação de identificar as causas dos gastos e se esses são realmente necessários e inevitáveis. Segundo TURNEY (1991), melhorias devem focar as tarefas e atividades da organização. Porém, o método de custeio tradicional não reporta informações sobre essas atividades que têm grande potencial para melhoria.

Com o aumento da competitividade nos últimos anos, os administradores não estão preocupados apenas com a utilização eficiente dos seus recursos, mas também, com a eficácia. De acordo com INNES (1994), “O sistema de contabilidade de custos tradicional tende a concentrar no uso eficiente dos recursos, enquanto o sistema **ABC** enfatiza na eficácia no uso dos recursos.” Como o ambiente atual das empresas é altamente competitivo, para melhorar a eficácia e eficiência, os processos da empresa precisam melhorar continuamente.

De acordo com MILLER (1996), existem algumas diferenças entre o melhoramento contínuo de hoje e o de alguns anos atrás. Uma diferença é a orientação para melhoramento dos processos em oposição a resolver o problema. No passado, melhorar era resolver problemas e apagar incêndios. Hoje, entretanto, as empresas focam em melhorar atividades e processos prevenindo os problemas. Outra diferença é a delegação de responsabilidade. Antigamente os funcionários traziam os problemas para os gerentes resolverem. Agora, melhoria contínua significa envolver todos os funcionários na melhoria dos processos. O foco no cliente é outra mudança. No passado, as ações para melhoria enfocavam o interior da organização. Hoje, o foco é melhorar os processos que servem as necessidades e desejos do cliente final. Finalmente, o nível de competição e a intensidade de melhorias elevaram. Antigamente

era aceitável uma empresa melhorar sua produtividade em 2 ou 3% ao ano e ainda manter-se competitiva. Hoje, através do aumento da competitividade, várias empresas acreditam que necessitam melhorar a produtividade em 10, 15 ou 20% ao ano para não falir.

As informações fornecidas pelo sistema **ABC** são muito mais adequadas para a melhoria dos processos que as fornecidas pelo sistema tradicional. Além de focar nas atividades, o sistema de custos **ABC** fornece informações financeiras e não financeiras. Segundo TURNEY (1991) as informações não financeiras são fatores chaves para a melhoria contínua. “Prover informações não financeiras pode ser a maior contribuição do **ABC**. Sua proposta é ajudar a melhorar as atividades. É, sobre tudo, mais importante melhorar ou eliminar tarefas que determinar com precisão os custos não necessários de produtos e clientes.”

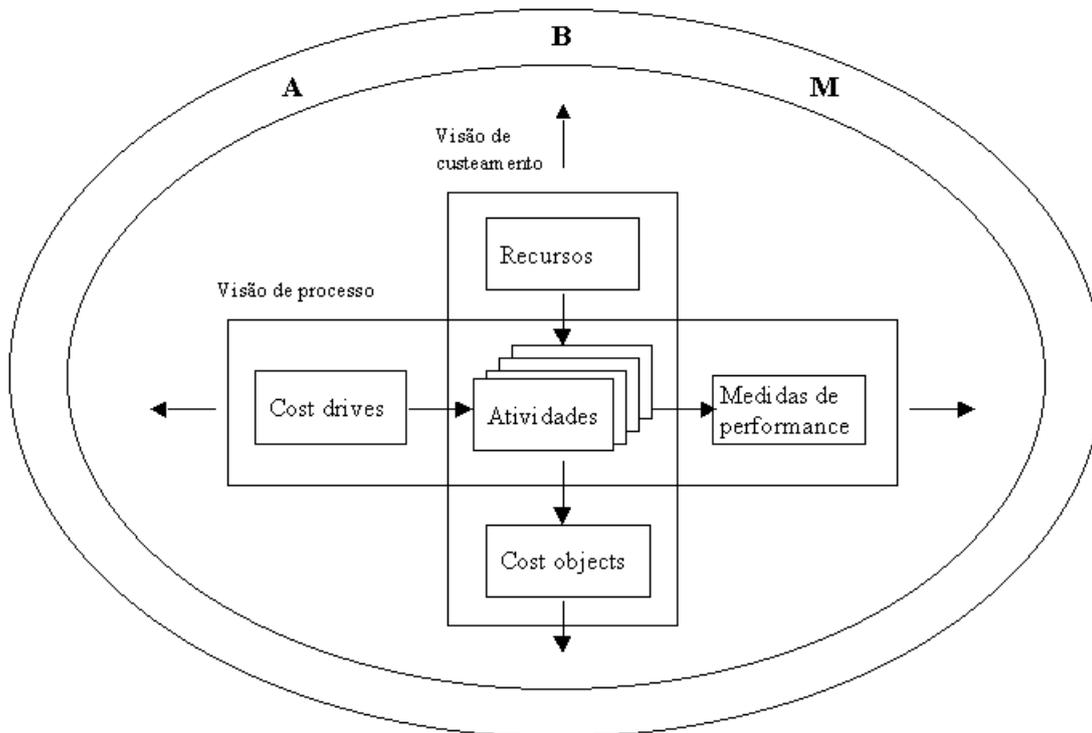
ABC & ABM

A primeira geração do **ABC** enfatizava o custeio do produto, restringindo a um sistema de custeamento de produto. Na segunda geração em diante, outras funções foram atribuídas ao **ABC** que se tornou uma poderosa ferramenta de gerenciamento (MECIMORE & BELL, 1995). Com a mudança do enfoque de mensuração para o processo, e de análise de custo do produto para a redução do custo do processo industrial, muitos começaram a chamar o **ABC** de **ABM - Activity-Based Management** (SAKURAI, 1997).

No **CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International)**, a definição do termo é: “**ABM** é uma disciplina que enfoca o gerenciamento das atividades como meio para o melhoramento do valor recebido pelos clientes finais e o lucro alcançado proveniente desse valor. Essa disciplina inclui análise das atividades, análise dos **cost drives**, e medição de performance. O **ABM** possui como maior fonte de informação o **ABC**.”

De acordo com TURNEY (1991), “O **ABM** e o **ABC** foram feitos um para o outro. **ABC** fornece informações necessárias para o gerenciamento das atividades. O **ABM** utiliza essas informações em várias análises possibilitando o melhoramento dos processos.” A figura 1 mostra essa relação, o **ABC** está no centro, no coração do **ABM**.

Figura 1: ABC e ABM estão fortemente relacionados. O ABM enfoca o melhoramento dos processos, e o ABC fornece informações para as análises.



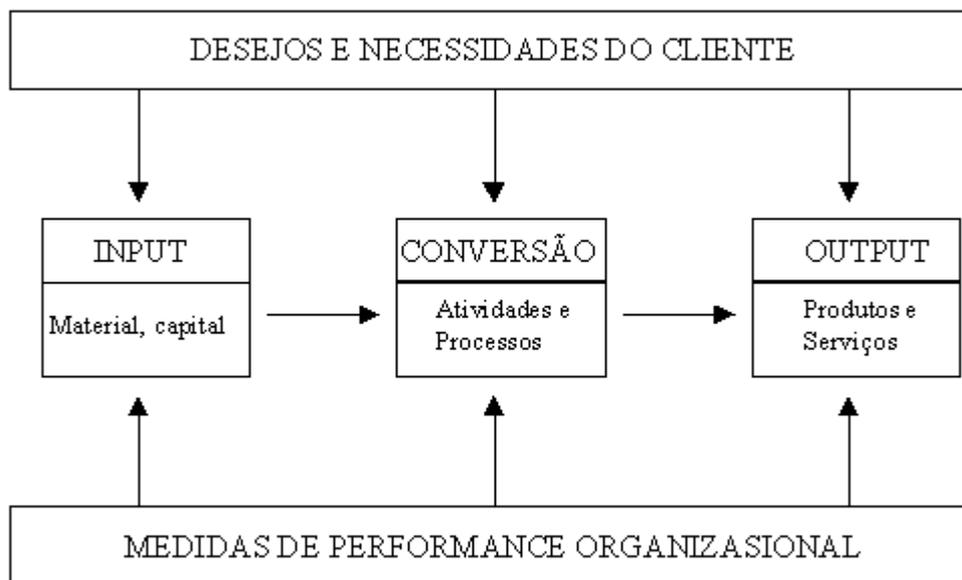
Fonte: TURNEY (1991)

Dessa maneira, as práticas descritas neste artigo para melhoramento dos processos de uma empresa são pertencentes à filosofia do **ABM** e utiliza as informações do sistema **ABC**.

COMO O ABM MELHORA OS PROCESSOS

De acordo com MILLER (1996), Processos e atividades são o sistema nervoso central da organização baseada em processos e representa o que a empresa faz para gerar valor para seus clientes e acionistas. Competitividade é baseada na performance de produtos e serviços, que são determinados pela performance dos processos e atividades, no mercado. Em essência, as empresas competem em atividades e processos. Produtos e serviços representam o output dos processos e atividades da organização.

Figura 2: ORGANIZAÇÃO BASEADA EM PROCESSOS



Fonte: MILLER (1996)

Muitas empresas acreditam que, quando comparada com rivais, grande parte tem acesso aos mesmos fornecedores, capital, tecnologia, equipamento, distribuidores, mão-de-obra e clientes. Nessa situação, competidores diferenciam entre si através de suas atividades e processos que são a única fonte de vantagem competitiva. Inclusive empresas que dominam o mercado devem continuar melhorando suas atividades se elas pretendem manter a posição de líder por longo tempo (MILLER,1996).

Segundo BRIMSON (1991), Um sistema de gerenciamento em atividades garante que o planejamento seja transmitido para o nível no qual as ações são executadas. Atividades são o que as organizações fazem. Para fazer mudanças, deve-se mudar o que as pessoas fazem. Desta forma, mudanças devem ser realizadas através das atividades.

A utilização do **ABM** para melhoria dos processos é apresentada em três maneiras, através da análise das atividades, do melhoramento da comunicação entre áreas diferentes e da ligação entre planejamento e controle.

ANÁLISE DAS ATIVIDADES

A análise das atividades é uma poderosa ferramenta para o melhoramento contínuo dos processos. Entendendo porque um trabalho é realizado e como isso é feito é uma chave para a eliminação de desperdício. TURNEY (1991) estrutura a análise de atividades em quatro passos: identificar de atividades que não agregam valor; analisar das atividades mais significativas; comparar as atividades com as melhores práticas e examinar as ligações entre as atividades.

Identificação das atividades que não agregam valor

Para identificar as atividades que não agregam valor é preciso determinar como fazer essa classificação de atividades. Segundo INNES (1994), para determinar se uma atividade agrega ou não valor, deve-se responder a seguinte questão: pode a empresa oferecer o mesmo valor de produto/serviço para o consumidor se a atividade deixar de existir? Se a resposta for afirmativa a atividade não agrega valor e a empresa deve eliminar ou ao menos diminuir a intensidade dessa atividade.

Para exemplificar, podemos considerar duas atividades relativas ao produto carro, mais especificamente ao pára-choque; primeiro a atividade de pintar o pára-choque e segundo o de transportar a peça da estamparia para a estufa de pintura. Se perguntarmos, se a empresa pode oferecer o mesmo valor de produto recebido deixando de pintar o pára-choque, a resposta será negativa pois essa atividade agrega valor ao produto, o consumidor valoriza mais um carro como pára-choques com a cor do veículo que um mesmo modelo com a peça sem pintura. Agora, se perguntarmos, se a empresa pode oferecer o mesmo valor de produto recebido deixando de transportar a peça da estamparia para a estufa de pintura, a resposta será afirmativa pois, para o consumidor, não interessa se a peça foi transportada de um prédio para outro durante sua montagem ou se tudo foi feito em um prédio apenas. Atividades como essa que não aumentam o valor recebido pelo consumidor são atividades que não agregam valor e devem ser eliminadas ou diminuídas.

Análise das atividades mais significativas

De acordo com MILLER (1996), “A classificação das atividades em as que agregam valor e as que não agregam valor é importante porque influencia iniciativas de melhoria. No caso das atividades que agregam valor, as iniciativas deveriam ser feitas no sentido de melhorar o que é feito e otimizar a performance. No caso das atividades que não agregam valor, as iniciativas de melhoria deveriam ser direcionadas para a eliminação ou diminuição da atividade.”

Porém, TURNEY (1991) afirma que uma empresa normalmente possui duzentas à trezentas atividades, e a organização não tem tempo e recursos para analisar todas elas. A chave, então, é focar nas atividades significativas. As atividades seguem a regra de Pareto, 20% das atividades são responsáveis por 80% dos gastos.

Desta maneira, o melhoramento dos processos deve ser focado nas atividades mais significativas que têm um impacto maior nos custos da empresa. Eliminando ou ao menos diminuindo as que não agregam valor e melhorando a eficiência e eficácia das que agregam valor.

No **ABM** as atividades são descritas através de medidas financeiras e não financeiras. Dessa forma, as análises das atividades mais significativas são realizadas não apenas pelos seus custos e valor agregado mas também pela sua qualidade, produtividade e flexibilidade. Gerando diversas visões da atividade, torna-se possível realizar melhorias mais significativas e eficazes.

As medidas financeiras, de custos, do **ABC** são obtidas do custeamento das atividades com os respectivos **cost drivers**. O custo total da atividade é calculado através dos seus recursos consumidos e os seus **costs drivers** são determinados pelos fatores mais representativos da atividade. O custo de emitir pedido de compra, por exemplo, o custo total desta atividade pode ser obtido através do número de horas-homem utilizado mais outros recursos usados na execução dessa atividade e o **cost**

drive principal poderia ser a quantidade de itens pedidos. Dividindo o custo total pelo total de **cost drive**, itens pedidos, é calculado, o custo por item comprado. Esse valor pode ser usado para avaliar a eficiência dessa atividade, se a empresa conseguir diminuir esse valor essa atividade teve sua eficiência aumentada.

O **ABM** considera importantes as medidas não financeiras das atividades. Para medir a qualidade ou a flexibilidade de uma atividade significativa, torna-se necessário à utilização de indicadores não financeiros. A atividade de tornear platô de embreagem, por exemplo, uma boa medida de qualidade poderia ser obtida através do número de sucata ou então retrabalho milhão de peças usinadas. Índices, como esse, podem ajudar a melhoria da qualidade da empresa.

Comparar as atividades com as melhores práticas

As atividades mais significativas podem ser utilizadas em um programa de benchmarking. Elas podem ser comparadas com as atividades de outras divisões da companhia ou com as melhores práticas de empresas líderes que realizam a mesma atividade. Através dessa comparação, a empresa pode adotar novas técnicas e melhorar os seus processos.

Segundo BRIMSON (1991), essa prática permite determinar se as atividades estão sendo realizadas de maneira eficiente em comparação as alternativas dentro e fora da empresa. Essa análise das atividades enfatiza o entendimento de novas tecnologias. A introdução de novas tecnologias como: **JIT (Just in Time)**, **TPM (Total Productive Maintenance)**, **FMS (Flexible Manufacturing Systems)** e **CIM (Computer Integrated Manufacturing)** mudaram os fatores de produção e performance das atividades. A análise de atividades identifica o impacto dessas mudanças focalizando na maneira como as atividades são realizadas.

TURNEY (1991) cita o exemplo da atividade de enviar o pedido de compra. Ela pode ser feita manualmente pela maneira tradicional, ou por **EDI (Electronic Data Interchange)**, a melhor prática, que possui um custo menor por envio, é mais rápido e diminui a probabilidade de ocorrência de erros.

Examinar as ligações entre as atividades

As atividades trabalham em corrente. A matéria-prima de uma atividade é o output de outra. Por isso, o estudo das relações entre as atividades é uma oportunidade de diminuir os gastos e melhorar os processos da empresa.

Para exemplificar a importância da análise dessas ligações, TURNEY (1991) compara o relacionamento entre a engenharia de produto e de manufatura na forma tradicional e através da análise do relacionamento entre as atividades das duas áreas. No primeiro caso, o pessoal de engenharia do produto projeta o produto sem se preocupar com as atividades da manufatura. Logicamente, nesse caso, diversos problemas aparecerão quando a produção for iniciada. No segundo caso, com a análise do relacionamento entre as atividades das duas áreas e uma interação mais forte entre as duas engenharias, as dificuldades na produção do produto serão menores.

MELHORAMENTO DA COMUNICAÇÃO ENTRE PESSOAS DE ÁREAS DIFERENTES

Para melhorar continuamente os processos de uma empresa, todos os departamentos devem estar envolvidos com esse objetivo. Isso somente ocorrerá de maneira coordenada se os termos utilizados na comunicação forem de entendimento de todos. As atividades são ideais para essa finalidade.

De acordo com BRIMSON (1991), as atividades são identificadores “naturais” porque eles são fáceis para o entendimento dos diversos grupos como engenharia, operadores, contadores e diretores. Atividades como processar pagamento, inserir componentes em uma placa eletrônica e testar novos produtos são universalmente conhecidos por todos da organização. Desta forma, as atividades provem um eficiente meio comunicação entre o pessoal de contabilidade e operações porque são termos e eventos familiares de manufatura.

O autor também critica os sistemas de contabilidade de custos tradicionais que fornecem apenas dados financeiros. “Normalmente, a maioria das informações contábeis de hoje são termos financeiros e não termos usuais. Por exemplo, quando os custos são alocados entre os departamentos, os usuários não entendem o que compõe a alocação e conseqüentemente não pode relatar isso para atividades e tarefas realizadas. Como resultado, eles freqüentemente questionam a clareza da alocação e sentem que têm pouca informação sobre como controlar os custos.”

Uma das maiores vantagens da análise de atividades é que geralmente todos na organização compreendem atividades e **cost drivers**. Para alcançar o sucesso, todas as funções da empresa devem contribuir para analisar as atividades que propicia uma “linguagem” comum para os diferentes grupos funcionais de uma organização (INNES, 1994).

FAZENDO A LIGAÇÃO ENTRE O PLANEJAMENTO E O CONTROLE

Depois de planejar e implementar a modificação de um processo, os gestores necessitam de um sistema de informações que auxiliem o controle e a verificação de melhoria do processo. As atividades e processos precisam de parâmetros para comparar o resultado planejado do o real.

COOPER & KAPLAN (1998) propõe a utilização conjunta do sistema de controle operacional com o de custeio baseado em atividade. O primeiro relata os custos reais continuamente, já o segundo relata os custos padrões planejados periodicamente pela gerência. Comparando os valores planejados do sistema **ABC** com os reais do sistema de informações operacionais, as mudanças nos processos podem ser analisadas.

CONCLUSÃO:

Quando se fala em sistema de custo, a maioria dos administradores ocidentais enfoca seu papel na perfeita apuração do custo final para composição de mix de produtos a fim de maximizar o lucro da empresa no curto prazo, deixando de lado as tarefas de fornecer informações para melhoria dos processos e diminuição dos gastos (SAKURAI, 1997).

O sistema de custo de uma empresa não pode restringir em custear os produtos e clientes, auxiliando apenas nas decisões de curto prazo. Determinar a lucratividade de

cada produto é apenas uma das funções que esse sistema deve realizar. Informações que propiciem a melhoria dos processos e diminuição dos desperdícios são fundamentais para uma empresa manter-se competitiva.

Ao descobrir que alguns produtos não são muito lucrativos, os administradores não deveriam diminuir ou parar sua produção deixando os clientes insatisfeitos. Seria melhor a empresa melhorar a lucratividade desses produtos diminuindo os desperdícios e melhorando os processos.

Com o aumento da utilização do **ABM**, os gestores estão analisando e melhorando continuamente as atividades desde os fornecedores até os clientes finais de seus produtos, é necessário abranger todo o ambiente no qual a empresa está inserida tanto o interno quanto externo, pois, cada vez mais, eles estão voltando suas preocupações para o longo prazo garantindo a sobrevivência, o crescimento e o desenvolvimento das suas empresas.

BIBLIOGRAFIA

- BRIMSON, James A. Activity Accounting. John Wiley & Sons, 1991.
- COOPER, Robin & KAPLAN, Robert S. The Promise and Peril of Integrated Cost Systems. Harvard Business Review, July – August 1998, p 109 – 119.
- ESTRIN, T. L, KANTOR, Jeffrey & ALBERS, David. Is ABC Suitable for Your Company? Management Accounting, April 1994, p 40 – 45.
- INNES, John, MITCHELL, Falconer, YOSHIKAWA, Takeo. Activity Costing for Engineers. Research Studies Press, Taunton, Somerset, England, 1994.
- JAYSON, Susan. ABC is worth the investment. Management Accounting, April 1994, P 27.
- KAPLAN, Robert S. Advanced Management Accounting. Prentice Hall, New Jersey 1982.
- MARTINS, E. Contabilidade de Custos. 2ª ed, Atlas, São Paulo, 1982.
- MECIMORE, Charles D. & BELL, Alice T. Are You Ready for Fourth-Generation ABC? Management Accounting, January 1995, p 22 – 26.
- MILLER, John A. Implementing Activity – Based Management in Daily Operations. John Wiley & Sons, 1996.
- NAKAGAWA, Masayuki. Custeio Baseado em Atividades. 1ª Edição, Atlas, São Paulo, 1995.
- SAKURAI, Michiharu. Gerenciamento Integrado de Custos. 1ª Edição, Atlas, São Paulo, 1997.
- SHANK, Jonh K. & GOVINDARAJAN, Vijay. A Revolução dos Custos. Ed 2, Editora Campus Ltda, 1997.
- WOUTERS, Marc J. F. Decision Orientation of Activity Based Costing. International Journal of Production Economics. # 36 1994, p 75 – 84.