

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - ABC: ASPECTOS DA ANÁLISE DOS PROCESSOS E ATIVIDADES

NIVALDO JOÃO DOS SANTOS
ANTONIO CESAR BORNIA

Resumo:

O Custeio Baseado em Atividades está sendo colocado no elenco de metas de muitas organizações, como um dos passos para a modernização das práticas gerenciais, condição essencial para que permaneçam num mercado globalizado e extremamente competitivo. Entretanto, a implantação desta ferramenta de gestão de custos apresenta um conjunto de desafios, cuja solução transcende a função contábil. Uma das etapas refere-se à análise de processos e atividades da organização, que constitui-se no pré-requisito fundamental para a implantação do ABC. Essa parte requer a intervenção de especialista, capaz de construir, ou reconstruir, uma nova visão estruturada da organização, bem diferente dos organogramas tradicionais. O presente artigo aborda alguns aspectos da análise dos processos e atividades, com o propósito de evidenciar a complexidade e benefícios para a organização, derivados do processo de implantação da metodologia do ABC, e alimentar a discussão sobre responsabilidades e competências na implantação do Custeio Baseado em Atividades.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos no Processo Decisório das Organizações*

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - ABC:
ASPECTOS DA ANÁLISE DOS PROCESSOS E ATIVIDADES**

PROF. NIVALDO JOÃO DOS SANTOS ESP.
Mestrando em Engenharia de Produção e Sistemas - UFSC/EPS
PROF. ANTONIO CESAR BORNIA Dr. - Docente UFSC/EPS
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Departamento de Ciências Contábeis - CCN
Campus Universitário - Trindade
Florianópolis - SC
CEP 88010-970
Tel. (048) 233-0790 Fax (048) 231-9585

Resumo

O Custeio Baseado em Atividades está sendo colocado no elenco de metas de muitas organizações, como um dos passos para a modernização das práticas gerenciais, condição essencial para que permaneçam num mercado globalizado e extremamente competitivo. Entretanto, a implantação desta ferramenta de gestão de custos apresenta um conjunto de desafios, cuja solução transcende a função contábil. Uma das etapas refere-se à análise de processos e atividades da organização, que constitui-se no pré-requisito fundamental para a implantação do ABC. Essa parte requer a intervenção de especialista, capaz de construir, ou reconstruir, uma nova visão estruturada da organização, bem diferente dos organogramas tradicionais.

O presente artigo aborda alguns aspectos da análise dos processos e atividades, com o propósito de evidenciar a complexidade e benefícios para a organização, derivados do processo de implantação da metodologia do ABC, e alimentar a discussão sobre responsabilidades e competências na implantação do Custeio Baseado em Atividades.

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos no Processo Decisório das Organizações

1. INTRODUÇÃO

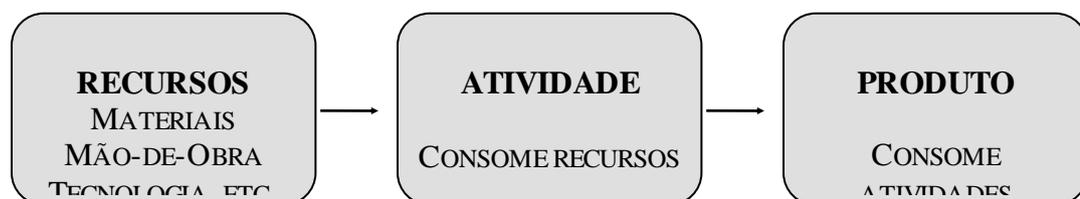
A discussão sobre a melhor maneira de imputar gastos indiretos de produção aos produtos tem rendido muitos artigos e certamente muitos contratos de consultoria. O foco principal de toda a movimentação reside no esgotamento da capacidade dos sistemas tradicionais de custeamento em atender às necessidades de informação para tomada de decisão dos diversos níveis gerenciais da organização. Os métodos de custeamento estão sendo contestados, os critérios de alocação de gastos se revelaram incompatíveis e todo um aparato de novas metodologias é anunciado como a última palavra em termos de custeamento de produtos. É neste contexto que o sistema o ABC (Activity Based Costing) é apresentado, já há alguns anos, como a melhor opção, senão a resposta para as indagações gerenciais de empresa que pretende ser competitiva.

A grande vantagem ofertada pelo sistema de custeamento baseado em atividades (ABC) reside exatamente no melhor tratamento aos custos indiretos, considerando que estes tendem suplantam os custos diretos na relação de valor do produto. O Activity Based Costing é um sistema de custeio baseado na análise das atividades significativas desenvolvidas na empresa.

Na realidade, segundo Martins (1996), o ABC é uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio de produto. Os sistemas de custeamento tradicionais refletem os custos segundo a estrutura organizacional, em forma de pirâmide e, quando muito, a estrutura funcional da empresa. O ABC, na sua visão horizontal, procura custear processos, que são interdepartamentais, extrapolando os limites da estrutura organizacional e funcional. Neste sentido, o ABC pode ser visto como uma ferramenta de análise dos fluxos dos custos. Quanto mais processos interdepartamentais houver na empresa, tanto maiores serão os benefícios que o ABC propiciará.

É de se registrar que os sistemas de custeamento tradicionais (Integral, Direto, RKW, Padrão etc.) têm sua aplicação e verdadeira utilidade nos dias atuais. O que causa muita confusão e insatisfação ao usuário da informação de custos é a prescrição destes sistemas para o custeamento de fatores e eventos que requerem prévio redesenho dos processos e atividades desenvolvidos para a elaboração dos produtos.

Já foi demonstrado que os produtos são consumidores de atividades e as atividades geradoras de gastos, mas nem todas as atividades possuem clientes. Isto é muito comum dentro das empresas.



O presente artigo procura evidenciar que o maior desafio para a implantação do sistema ABC consiste na análise dos processos e atividades. É através desta tarefa que ficará evidenciado o conjunto de processos e atividades empresariais relacionados com os produtos bem como a identificação dos esforços que não agregam valor ao produto ou à organização.

Abordaremos também o aspecto comportamental da organização quando da análise dos processos, considerando que esta tarefa se configura num dos momentos de revisão de práticas há muito sedimentadas, e que afeta o indivíduo com angústias e expectativas a respeito do desenho futuro da Empresa, uma vez que coloca em evidência alguns postos de trabalho.

O papel da liderança da alta administração sobre a tarefa de análise de processos é fundamental para que esta se inicie e se conclua, estando assim dado o passo principal para a esquematização do sistema de custeio baseado em atividade.

2. A EMPRESA VISTA COMO UM PROCESSO

O começo da evolução dos sistemas de custeamento veio com a *departamentalização* do sistema produtivo, onde as diversas etapas da produção eram realizadas nos departamentos. Cada departamento para realizar sua tarefa no produto utilizava recursos (materiais primas, mão-de-obra direta e gastos indiretos de fabricação). No modelo de departamentalização da produção existiam alguns que realizavam apenas serviços ou atividades auxiliares. Estes depois eram rateados aos custos diretos, através de critérios onde se equilibravam bom senso e economicidade no processo de alocação. Em seguida a departamentalização evoluiu para as Áreas de Custo, Centros de Custo etc., com enfoque na estrutura funcional da organização

A abordagem da empresa através de processos implica numa mudança de cultura, percebida pela modificação dos parâmetros de referência do sistema de informações. Os critérios de avaliação da performance empresarial passam a ser de forma horizontal, acompanhando o perfil dos processos.

A visão horizontal reconhece que um processo é formado por um conjunto de atividades encadeadas, exercidas através de vários departamentos da empresa. Esta visão horizontal permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados através da melhoria de desempenho na execução das atividades.

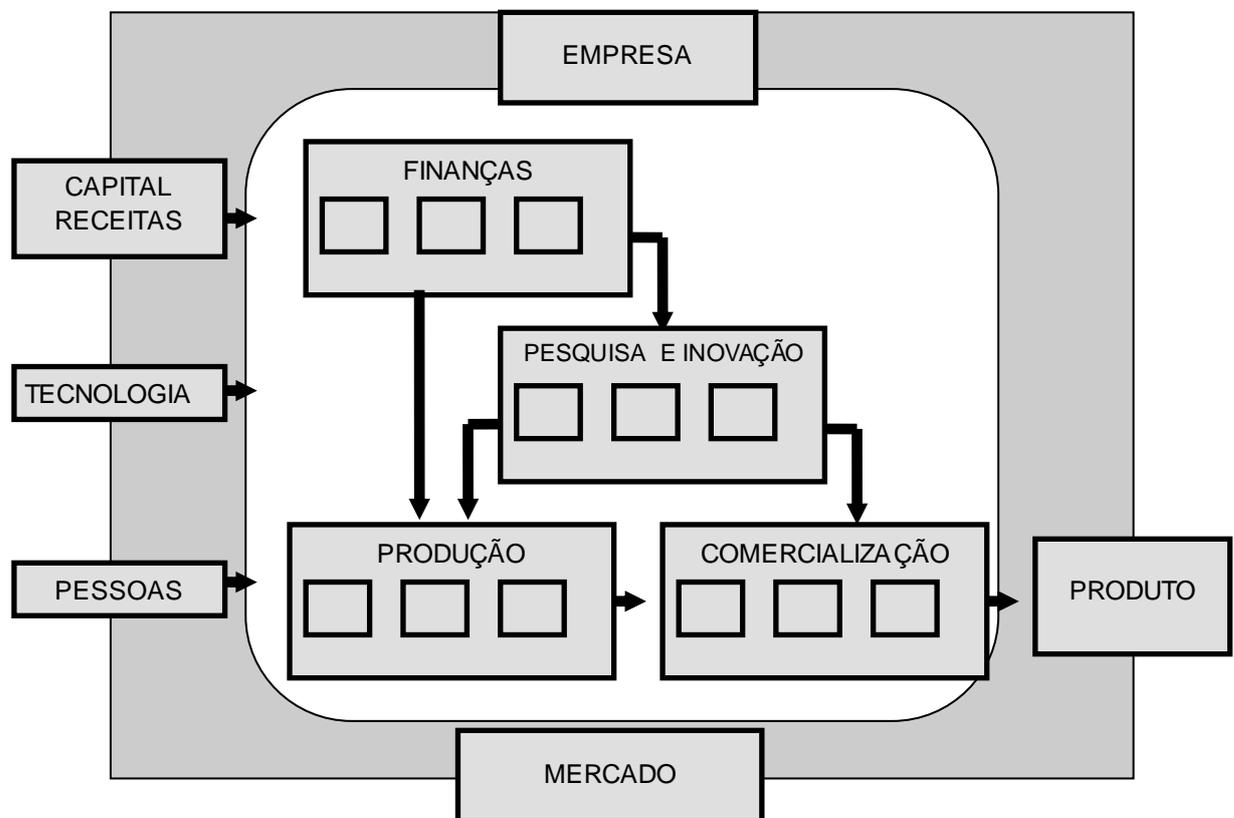


Figura 1 : A EMPRESA É UM GRANDE PROCESSO

3. OS VÁRIOS PROCESSOS EXISTENTES DENTRO DA EMPRESA

Cada processo identificado deverá possuir um produto ao seu final e também possuir seus insumos e principalmente seus clientes e fornecedores. Dessa forma, a eliminação de atividades que não contribuem para o surgimento do produto ao final do processo tornar-se-á inevitável. Neste ponto, surge a questão mais delicada da análise de processos, considerando que a eliminação de atividades como meio de cortar gastos elimina também empregos. Este aspecto tem forte apelo humano e social, necessitando de muita habilidade e apoio da alta administração na sua condução.

A análise de processos levará a uma expressiva alteração na técnica de controle dos gastos empresariais: a mudança do conceito de controle dos gastos por departamento para o conceito de controle por processo.

A implantação de um sistema de custos baseado nestes conceitos é uma oportunidade para se promover a reengenharia de processo. De forma inversa, também é possível que uma empresa que esteja efetuando reengenharia em seus processos, possa utilizar o rearranjo para implantar um sistema de custos ABC.

Os processos empresariais são compostos de tarefas interligadas logicamente, que fazem uso dos recursos da organização, para gerar resultados definidos, em apoio aos objetivos desta organização (agregam valor).



Figura 2: PROCESSOS EMPRESARIAIS

A análise de processos mostrará a cadeia de atividades vinculada a determinado processo, como o trabalho realmente é executado, a despeito dos manuais e normas em vigor, como é o fluxo de informações e como se agrega valor dentro da organização.

Um trabalho de rastreamento ou análise de processos e atividades levará a organização a:

- identificação de duplicação de atividades
- identificação de atividades desnecessárias
- identificação de áreas em duplicidade
- identificação de pontos de atenção
- identificação de falhas estruturais e organizacionais na composição dos processos

4. AS ATIVIDADES DE CADA PROCESSO

Nunca é demasiado afirmar que a implantação do sistema de custeamento ABC deve ser precedida por um mapeamento de produtos, clientes, processos e atividades, de forma que o rastreamento de custos se dê simultaneamente com o desenho de todas as fases do processo.

Segundo Martins (1996), em geral a classificação das atividades reconhece duas categorias:

- atividades primárias - quando diretamente relacionadas com as finalidades de uma determinada unidade da empresa ou,
- atividades secundárias - quando servem de apoio a uma ou mais atividades primárias. São exemplos de atividades secundárias as atividades de treinamento de supervisão, de secretaria etc.

O sistema ABC possui duas fases fundamentais. A primeira refere-se ao custeamento das atividades e a segunda corresponde à alocação dos custos das atividades aos produtos. Quando se tem por objetivo calcular os custos dos processos, é preciso decidir sobre a inclusão, ou não, nos custos das atividades que compõem o processo, de itens de custos diretamente alocáveis ao produto tais como materiais e mão de obra.

Após a identificação dos principais e fundamentais processos da organização, as atividades devem ser elencadas de tal forma que formem um conjunto coerente com o produto que se espera ao final de determinado processo. É nesta etapa que se identificam as tarefas, os recursos desejáveis para sua execução, especialmente o quantitativo de pessoas com a respectiva qualificação profissional.

5. RASTREAMENTO DE GASTOS

O ABC é um método de rastrear os custos (Ching, 1995) empregados em determinada atividade, possibilitando aos gestores avaliar se seus custos estão gerando benefícios à organização, através da agregação de valor percebido pelos clientes.

Por outro lado, Martins (1996) explica que a atribuição de custos às atividades deve ser feita de forma mais criteriosa possível, de acordo com a seguinte ordem de prioridade:

- alocação direta;
- rastreamento; e
- rateio.

O rastreamento é uma forma de alocação de gastos com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Essa relação é expressa através de direcionadores de custos. O direcionador de custo pode ser o mais

variado possível, mas deve constituir o fator que determina a atividade, que reflete a causa básica da atividade e da existência de seus custos. Eles podem ser, de acordo com Martins (1996):

- quantidade de empregados;
- área ocupada;
- tempo de mão-de-obra (hora homem);
- tempo de máquina (hora máquina);
- quantidade de kWh;
- estimativa do responsável pela área etc.

Critérios de rateio baseados em volumes de produção são também utilizados no sistema ABC, apesar de considerar o rateio como a última possibilidade.

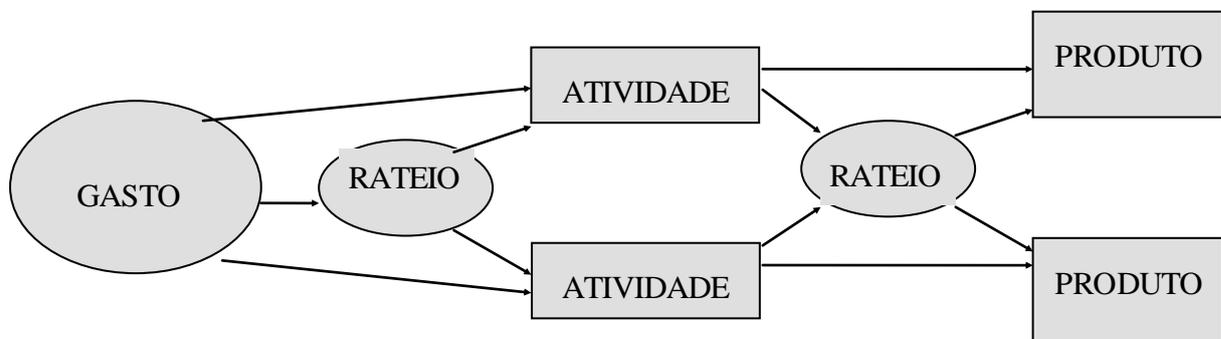


Figura 3: ESQUEMA DE ALOCAÇÃO DE GASTOS AO PRODUTO

Devido à sua maior complexidade, em comparação com os sistemas de custeio tradicionais, o ABC pode não ser conveniente a todas as empresas, sendo sua aplicação particularmente recomendável quando⁽¹⁾:

- os custos indiretos representarem parcela significativa dos custos industriais totais;
- produzem produtos e/ou serviços muito diversificados, no que se refere aos volumes de produção ou ao processo produtivo;
- que trabalham com clientela diversificada em termos de volume de encomenda, de especificações especiais, de serviços adicionais etc.

(1)-----Alguns Conceitos e Procedimentos Fundamentais do Sistema de Custeio ABC. Temática Contábil e Balanços. Boletim IOB 1/95, p. 9 - São Paulo : 1995.

6. OS DESAFIOS PARA O DESENHO DOS PROCESSOS E ATIVIDADE

Face à acirrada competição da indústria, a análise e o rastreamento dos processos é uma medida que as empresas mais cedo ou mais tarde terão de tomar, bem como a aplicação de

programas de ajustamento e redução de custos. Caso contrário estarão colocando em risco sua própria sobrevivência.

Como se trata de um sistema de informações não compulsório, do ponto de vista legal, sua implantação poderá perfeitamente ocorrer em determinado período e ser abandonada num momento subsequente.

Pode-se fazer uma analogia entre as empresas que realizam a análise de processos e as empresas que se organizam para obter a certificação ISO 9000, que em anos seguintes abandonam o aparato de procedimentos e a rotina prescrita e não mais conseguem manter a certificação.

Um dos grandes desafios do rastreamento de processos, e conseqüentemente o mapeamento de atividades, é exatamente fazer com que o corpo funcional acredite que ao final do rastreamento de todos os processos restará uma organização mais enxuta e capaz de assegurar a continuidade da maioria dos empregos.

Quando da coleta de informações sobre os processos, os empregados tendem a se identificar como integrante de equipes que desempenham atividades relacionadas com a formação de produto final.

Obviamente que os sindicatos não vêm com bons olhos um processo desta natureza, pois pressupõe-se que resultará em dispensas, em decorrência da diminuição dos postos de trabalhos.

No caso de organizações com quadro funcional com média de tempo de casa acima de dez anos, torna-se ainda mais desafiador a implementação de uma organização fatiada em processo e atividades. A cultura enraizada, as influências políticas, especialmente se os adeptos do projeto não pertencerem à coligação dominante⁽²⁾, e os conflitos entre diretores, aflorarão como nunca e as discussões muitas vezes dar-se-ão por confusão conceitual, pois tendem a quererem raciocinar sempre em termos do organograma tradicional e não por processo/atividade.

(9) Uma exposição sobre o papel e a influência das coligações dominantes dentro das organizações encontra-se em Mintzberg, H. **Strategy - making in three modes**. Colifornia; Management Review, v. 16, n. 2 p. 44-53. 1994.

CONCLUSÕES

Assim como a implantação da Gestão da Qualidade Total é uma meta a ser perseguida pelas empresas que pretendem manter posições de destaque no seu ramo de negócios, considerando que a excelência do sistema de gestão é um fator de grande importância para

competir com grandes chances de êxito, o sistema de custeamento ABC também é um alvo a ser perseguido.

Evidentemente um projeto que pretende rastrear processos dentro da organização, com certeza deverá ser encomendado pela alta administração. Mas é preciso que os membros dos altos escalões dêem demonstração de que querem e apoiam o projeto, senão os trabalhos entrarão em descrédito, não só a respeito de sua conclusão, mas, principalmente, no que se refere à implantação das recomendações.

A maioria das publicações trazem mais enumeração de vantagens do ABC do que detalhes pormenorizados sobre os aspectos de sua implantação e principalmente sobre a sua manutenção ao longo dos períodos seguintes.

A visão inicial que se tem do sistema ABC é de que se trata de uma nova forma de custeamento para resolver limitações que os sistemas convencionais apresentam para a alocação de custos indiretos de produção. Na realidade o ABC é uma ferramenta de auxílio à gestão empresarial, além de favorecer uma melhor alocação de custos. Não raro, o motivo imediato anunciado para a implantação do sistema ABC referir-se à atribuição mais criteriosa de gastos indiretos ao bem ou serviço produzido pela empresa, sua utilidade vai além do custeio de produtos. É na sua plenitude um sistema de gestão de custos.

O ABC em uma de suas utilidades constitui-se num complemento de um sistema tradicional de custos. Sua implementação não implica em abandono do sistema de custos que a empresa possui. A essência do interesse do sistema ABC está na alocação dos custos indiretos, uma vez que os custos primários (materiais e mão-de-obra diretos) não apresentam complexidade para sua alocação.

Catelli e Guerreiro (1994) sustentam que os profissionais mais experientes sabem que não existem sistemas de custeamento perfeitos, o ABC não foge à regra. Eles levantam suspeitas a respeito dos custos e dos benefícios de sua implantação, comparando a grande quantidade de textos que abordam as virtudes do ABC, em relação aos sistemas convencionais (custeio direto, integral etc.), em contraponto à baixa quantidade de empresas que efetivamente implantaram o sistema.

Dentre os pontos a serem contornados pelas empresas que estão tentando ou que já tentaram e desistiram de implantar o ABC, são apontadas: resistência a Mudanças, complexidade do sistema, elevada carga de trabalho na fase de implantação, inadequação dos recursos humanos e materiais para a sua manutenção.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Catelli, A., Guerreiro R., *Uma Análise Crítica do Sistema ABC - Activity Based Costing*
IOB-Bol. 39/94 São Paulo: 1994.
- Ching H. Y., *Gestão Baseada em Custeio por Atividades - ABM*. São Paulo: Atlas, 1995.
- Kennedy, A. *ABC Basics*. United Kingdom: Management Accounting pp 22-24. June 1995.
- Martins, E. *Contabilidade de Custos*. 5a. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- Nakagawa M. *ABC: Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- Alguns Conceitos e Procedimentos Fundamentais do Sistema de Custeio ABC*.
Temática Contábil e Balanços. Boletim IOB 1/95, p. 9 - São Paulo : 1995.
- Gerenciamento de Processos Organizacionais*. São Paulo: The Rummler-
Bracher/Brasil, 1995.
- Projeto de Raestramento e Análise dos Processos Empresariais (material de
apoio da apresentação para gerentes)*. Florianópolis. Fundação Getúlio Vargas.
1996.