A UTILIZAÇÃO INTEGRADA DOS MÉTODOS ABC E UP

Gerson L. Gantzel

Resumo:

Num ambiente cada vez mais competitivo, as organizações empenham-se na busca de melhores informações e gerenciamento de custos. Tal empenho não tem sido correspondido pela utilização dos chamados métodos tradicionais de custeio, motivo pelo qual os chamados métodos de múltiplos critérios são implantados cada vez mais nas empresas. Os métodos ABC (Custeio Baseado em Atividade) e UP/UEPs (Unidades de Produção) talvez sejam os mais amplamente estudados e utilizados no País. Talvez uma nova tendência esteja surgindo através da utilização conjunta de ambos os métodos, o ABC para o overhead e a UP para a produção, resultando num interessante sistema de informações já abordado acadêmica e praticamente. O Grande dilema, a forma de integração, é o objeto deste trabalho.

Palavras-chave:

Área temática: *Custos para a competitividade global: absorção, variável ou ABC?*

A UTILIZAÇÃO INTEGRADA DOS MÉTODOS ABC E UP

Gerson L. Gantzel
Controladoria
O Boticário - Brasil
Av. Rui Barbosa nº 3.450, S. J. Pinhais - PR - CEP: 83065-260
TELEFONE: (041) 283 1603 Ramal 428 - FAX: (041) 282 5575

RESUMO

Num ambiente cada vez mais competitivo, as organizações empenham-se na busca de melhores informações e gerenciamento de custos.

Tal empenho não tem sido correspondido pela utilização dos chamados métodos tradicionais de custeio, motivo pelo qual os chamados métodos de múltiplos critérios são implantados cada vez mais nas empresas.

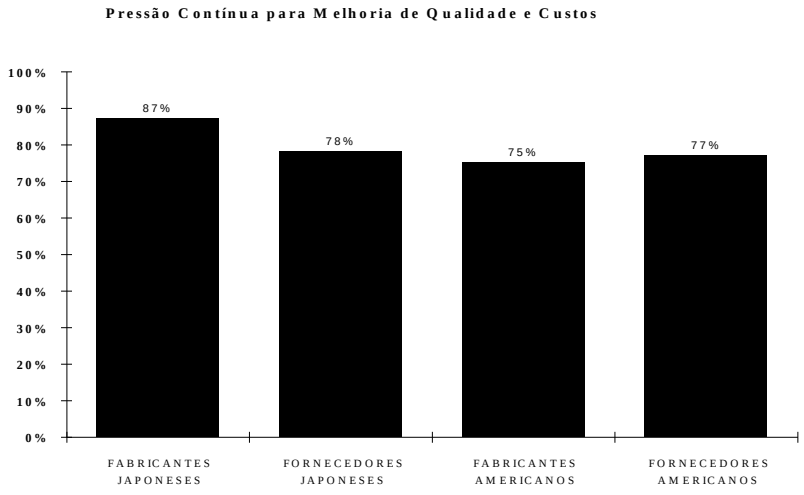
Os métodos ABC (Custeio Baseado em Atividade) e UP/UEP's (Unidades de Produção) talvez sejam os mais amplamente estudados e utilizados no País.

Talvez uma nova tendência esteja surgindo através da utilização conjunta de ambos os métodos, o ABC para o overhead e a UP para a produção, resultando num interessante sistema de informações já abordado acadêmica e praticamente. O Grande dilema, a forma de integração, é o objeto deste trabalho.

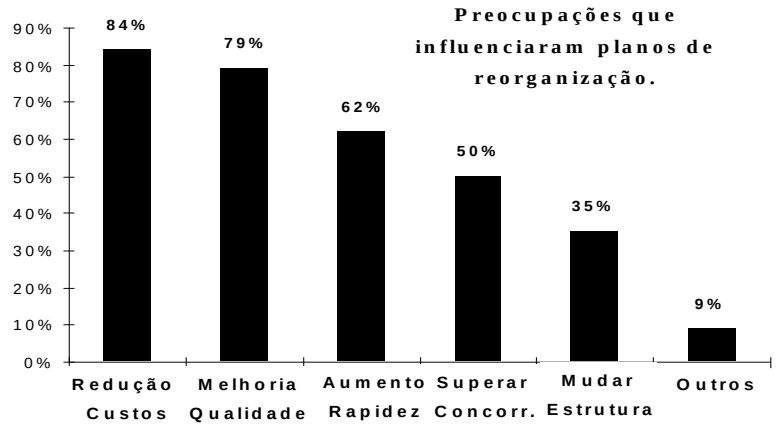
Todas as mudanças observadas no panorama mundial, passando do surgimento de novas economias ("tigres asiáticos" e outros) ou blocos econômicos (Comunidade Comum Européia, NAFTA, Mercosul, etc.), bem como o fim da polarização capitalistas X comunistas, a globalização de mercados e tantos outros fatos históricos contemporâneos tem ocasionado uma acirrada concorrência entre as empresas, devido à principalmente à queda das fronteiras de atuação e da evolução sem precedentes dos meios de transporte e comunicações.

Neste panorama, o enfoque principal das organizações tem sido a busca crescente de qualidade e o interesse cada vez maior no gerenciamento e redução de seus custos. Tomando-se por base um segmento altamente competitivo como a indústria automobilística, poderemos observar claramente a preocupação com custos[1]:

[1] 7ª Pesquisa da indústria de veículos, realizada pela Arthur Andersen em 1991



A preocupação das organizações com relação ao conhecimento e administração de seus custos também pode ser vislumbrada nas empresas que realizaram processos de reorganização, restruturação ou reengenharia[2]:



[2] Pesquisa Grant Thornton entre 500 produtores dos EUA, entre 1992 e 1993

A importância conferida à custos, não está no fato desta atividade ter se tornado mais importante do que as demais existentes (afinal custos é uma atividade fim e não uma atividade meio), mas sim no uso das informações de custos. De fato, muitas vezes sem que se vislumbre a base de dados (os valores informados como custos dos negócios, empresas ou produtos), decisões estratégicas são tomadas[3]:

DECISÕES TOMADAS COM BASE NOS ATUAIS SISTEMAS DE CUSTOS		
Respostas	Empresas Industriais	Bancos
Justificativa de Investimento	28,17	59,09
Compra ou fabricação (terceirização)	39,44	13,64
Mudanças na engenharia de produtos ou processos	42,25	45,45
Estratégias de mercado	49,30	36,36
Análise de novos produtos	52,11	50,00
Controle de Custos	56,34	77,27
Gerenciamento de "performance"	64,79	72,73
Estabelecimento de preço (pricing)	74,65	31,82

Apesar do grau de importância conferido às informações de custos, a algum tempo as organizações vem demonstrando descontentamento com o sistema tradicional de custeio[4]:

- 78 % acreditam que seus custos estão exagerados para os produtos cujo volume de produção é alto
- 58% planejam revisar o sistema de custos
- 52% tem um comitê de gestão para gerenciar a mudança
- 57% estão fazendo mudanças no sistema de custos atual
- 45% acreditam na existência de uma diferença significativa entre as gerências operacional e financeira

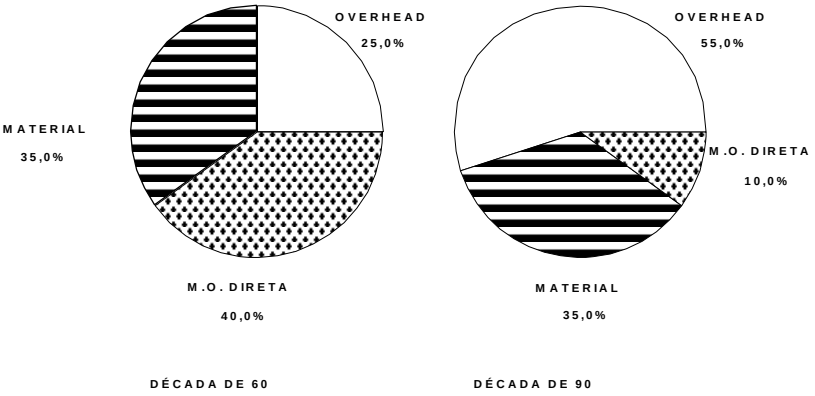
O descontentamento com relação às informações de custos tradicionais possivelmente tenha sido ocasionado (e tende a acentuar-se) em razão da mudança na composição dos custos das empresas, uma vez que os valores dispendidos em atividades não relacionadas diretamente ao fluxo produtivo (overhead ou custos indiretos) apresentam acentuada tendência de crescimento[5]:

---

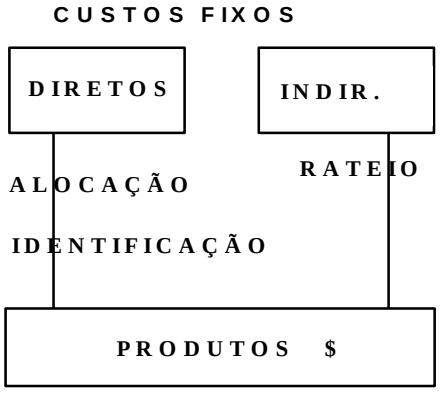
3 Pesquisa da Price Watherhouse, Brasil, 11/94

4 NAA Levantamento da associação dos controllers americanos (1989)

5 Pesquisa da Thondavati Consulting Group



Baseando-se em Kaplan[6], este contexto antagônico entre necessidade crescente e falta de confiança na qualidade das informações de custos pode ser melhor esclarecido quando observada a estrutura de um modelo de custos tradicionais no tocante a seus custos fixos:



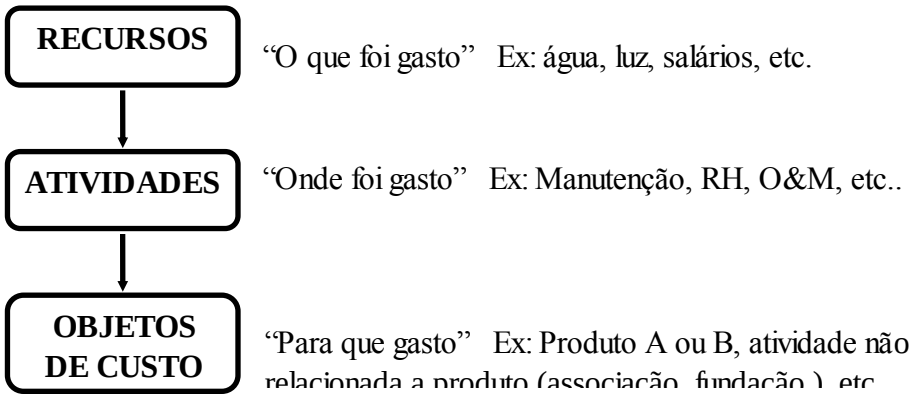
Poderemos identificar os métodos “tradicionais” de custeio por sua limitada quantidade de critérios de rateio ou identificadores de custo, o que acarreta não apenas generalizações (distorções nos custos dos produtos), mas também a limitação das informações a nível gerencial.

[6] Kaplan, Robert S. - "Cost Systems That Improve Productivity" - Seminário Internacional de Produtividade e Qualidade - Porto Alegre, 09/93

Em resposta às limitações dos modelos tradicionais de custeio, os métodos ABC (Activity Based Costing ou Custeio Baseado em Atividade) e UP (Unidades de Produção ou também conhecido como UEPs) são apontados como as melhores e mais utilizadas soluções.

Os métodos ABC e UP não apenas utilizam-se de múltiplos critérios, mas também observam a relação custo X benefício da informação, além de prestarem importantes subsídios à tomada de decisões.

O método ABC tem por enfoque as atividades realizadas nas organizações e pode ser representado da seguinte forma:



Segundo Ostrenga[7], o ABC, variando-se por suas diferentes técnicas, inicia-se pela identificação dos custos dos recursos para as respectivas atividades (nesta fase é praticamente igual ao método tradicional).

As atividades que receberam os custos dos recursos (também podem ser denominadas atividades primárias ou departamentais) são mapeadas (levantamento de dados realizado individualmente para cada atividade) para identificar-se o gerador de custos para cada uma (motivo pelo qual os custos são causados, similar ao "critério de rateio").

Os custos das atividades primárias são distribuídos/ identificados para outras atividades ou para objetos de custos, de tal forma que identifica-se os custos dos produtos.

As principais vantagens do ABC são a identificação dos custos das atividades (no método tradicional os custos departamentais não são inter-relacionados) e dos objetos de custos muito mais precisos(com "ilimitados" geradores).

Notadamente no Brasil, a dificuldade de implantação do ABC consiste no baixo nível de automação/sensorização existente nas indústrias: quando aplicado na produção, o

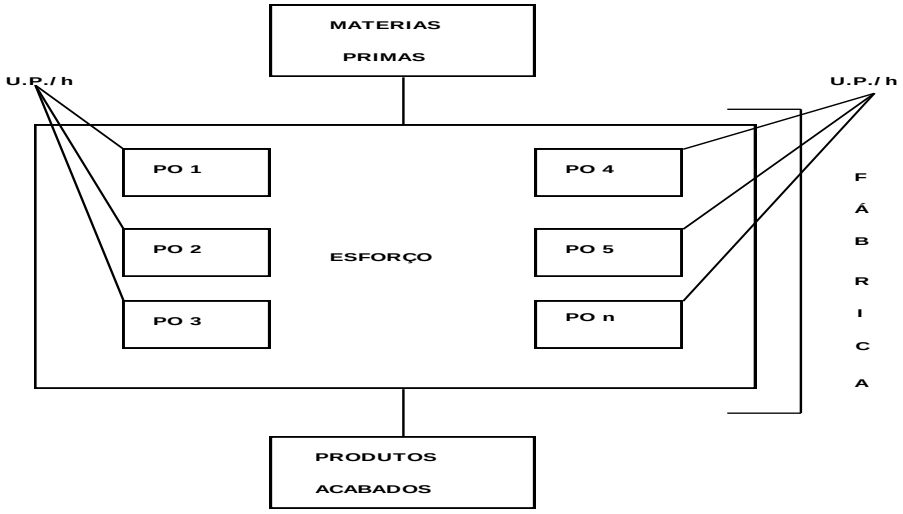
---

[7] Ostrenga, Michael; Ozan, Terrence R.; Harwood, Marcus D; MacLlattan, Robert D. - "Guia Ernest & Young para Gestão Total dos Custos" - 1ª ed. - Rio de Janeiro : Record, 1993.

método tem resultado em generalizações (tratamento por linhas e não por máquina) decorrentes do elevado trabalho necessário para apontamento dos “drivers” (geradores de custos, critérios).

Segundo Allora[8], o método UP tem por enfoque o processo produtivo e pode ser representado da seguinte forma:

[8] Allora, Valério - "Seminário Internacional de Qualidade e Produtividade" - Porto Alegre 1993



Segundo Allora[9] A UP é implementada através da identificação de cada posto operativo (máquina, equipamento ou posto manual), e codificação (já objetivando subsidiar sua informatização/controle), para os quais são também identificados todos os custos (Mão de obra, Supervisão, Encargos sociais, Amortização técnica, Material de consumo específico, Material de consumo geral, Energia elétrica, Manutenção, Utilidades, etc.), incorridos em um período de operação (geralmente custo horário).

Para cada posto operativo calcula-se o custo/hora (em um determinado período de tempo[10]), denominado foto-índice do PO'(FIPO).

Cada produto tem definidos todos os passos do seu processo de fabricação, ou seja, em quais PO's ele passa e o tempo que demora em cada um.

Escolhe-se um produto (ou conjunto de produtos) base[11], calcula-se o custo unitário do processo de fabricação deste produto em um determinado período, o qual denominamos de foto-índice do produto base (FIPB).

Divide-se o FIPO (R$/hora) pelo FIPB (R$), quando obtemos como resultado "alguma coisa" por hora, o que denominamos de UP/hora dos PO's.

---

[9] Allora, Franz - "Controle de Produção Unificado e o Computador" - São Paulo : Pioneira, 1988.

[10] Recomenda-se que por uma questão de sazonalidade e representatividade se utilize histórico de no mínimo 12 meses.

[11] É um produto com processo complexo (completo), que represente o grupo a que pertence, escolhido caso a caso em cada empresa para o cálculo da UP.

Para o custeio dos produtos, multiplicam-se os tempos que o produto demora em cada PO no seu fluxo de processo produtivo, pelas UP'/hora de cada posto operativo, somam-se, e obteremos o valor em UP' de cada produto (unitário).

Para o cálculo do valor da UP em cada período de apuração (mês), divide-se o total das despesas da fábrica no mês (R$) pelo total de UP's produzidas no mesmo mês (UP's) e teremos um valor em UP's/R$.

As principais vantagens da UP são a identificação dos custos do processo produtivo, por produto, por linha ou por fábrica, de forma unificada: os dados são expressos numa unidade de medida única e constante no tempo (observadas as variações no valor da UP, processo produtivo, etc.), ao mesmo tempo muito detalhada.

Até mesmo conceitualmente, a UP não é recomendada para implantação em atividades (ovehead), em função da natureza destas: não apresentam fluxo/esforços constantes.

O "panorama" resultante pode ser resumido da seguinte forma: as organizações tem necessidade de boas informações de custos mas estão descontentes com o método tradicional; os métodos ABC e UP são mais "eficientes" porém cada qual tem limitações quanto à abrangência de sua aplicação (overhead e produção).

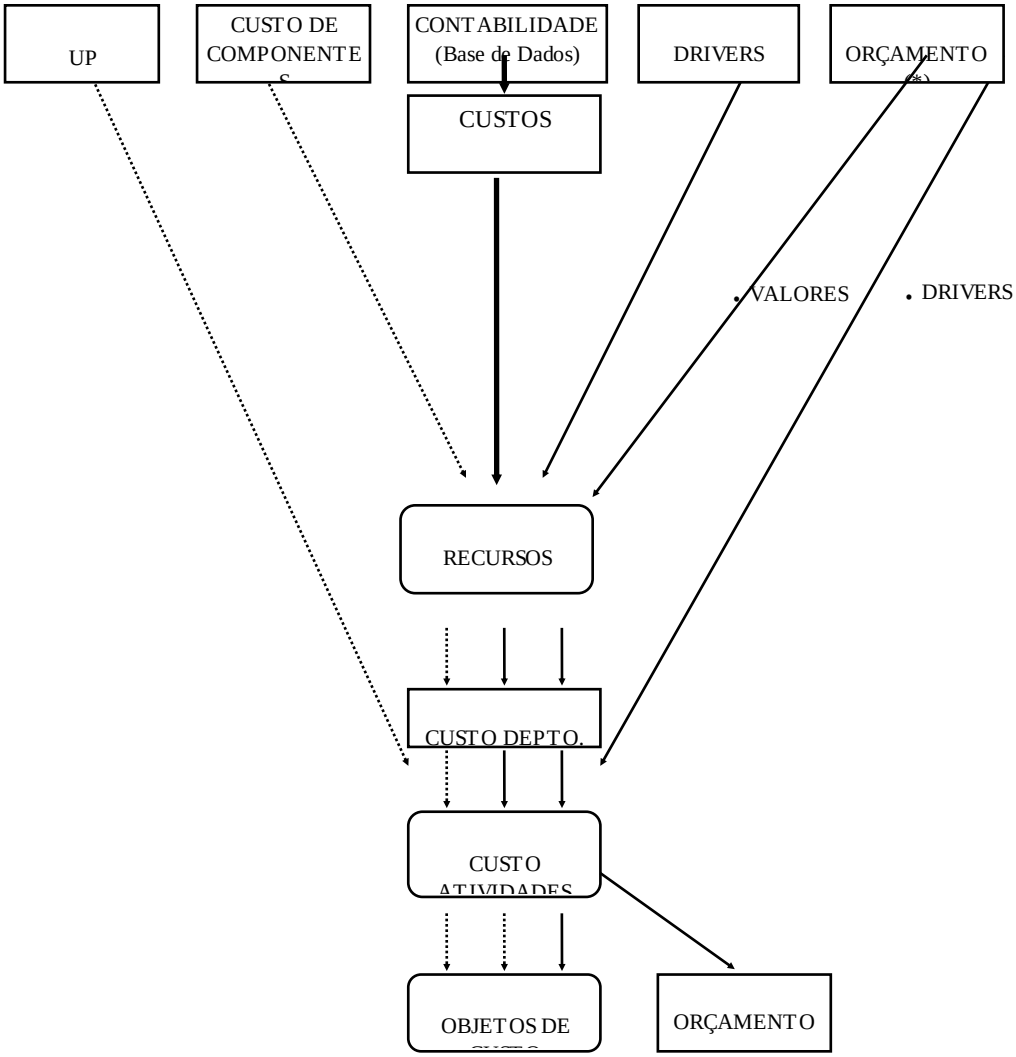
Neste cenário, alguns estudos tem sido realizados objetivando a integração dos métodos ABC e UP, já existindo inclusive alguns casos práticos de sua utilização conjunta.

As primeiras hipóteses de integração ABC e UP abordavam a utilização dos métodos, separadamente, para posterior agrupamento (geralmente limitando a informação a nível de produto), exigindo inclusive rotinas de conciliação para segurança quanto a não duplicidade de valores.

No grupo O Boticário, composto por 07 empresas dos mais diferentes ramos de atuação (produção, serviços, distribuição, vendas, comércio exterior, publicidade e propaganda, além de Fundação e Associação), a necessidade de informações somente foi atendida com a utilização conjunta do ABC e UP, integrados ao sistema de custos de componentes.

Neste exemplo prático, tanto o ABC quanto a UP tem sua "Estrutura" elaborada individualmente: a UP é processada em um Banco de Dados ACCESS, o ABC em um sistema OROS ABC e o custo dos componentes mediante importação de dados da área de compras.

A integração do ABC com a UP (e com custo de componentes) pode ser representada graficamente da seguinte forma:



(*) A orçamentação por atividade ainda não foi implantada e tem seu prazo previsto para 01/96

Neste caso, a integração é realizada mediante importação dos dados de UP e componentes para os sistema de ABC.

Os componentes tem seu valor total (somatório de valores individuais por produto X quantidade por produto) importado para o módulo de recursos, o qual é remetido 100% para uma atividade denominada "Componentes" (rotina para consistência, objetivando a equalização dos módulos de recurso, atividade e objeto de custo. Após esta fase, os montantes de componentes por produto são importados como drivers para o cálculo de objeto de custo, resultando em valores exatamente iguais por produto.

Da mesma forma, o montante de custos identificados para a atividade de produção (devidamente separada em 02 centros de custos distintos: diretos e indiretos) utiliza como driver o montante de UP's por produto no período, o que também resulta num valor unitário exatamente igual ao obtido no sistema UP.

Com a integração, obtem-se um sistema gerencial que permite a visualização de dados no nível requerido, em cada um de seus módulos.

No módulo de objetos de custos, pode-se agrupar as contas (através de accounts[12]) da seguinte forma:

- Valores Contábeis: são os recursos propriamente ditos, tais como água, luz, salários, etc. "Clicando-se" sobre o account pode-se abrir as várias contas com os respectivos valores, códigos, etc.
- Valores de Estoque: são os montantes dispendidos em componentes (matéria prima e material de embalagem) e materiais de estoque utilizados para consumo (testes, limpeza, etc.), os quais também podem ser detalhados a nível de montante. Para o detalhamento dos componentes, utiliza-se o sistema MM que "associa" tais valores à formulação de cada produto.

No módulo de atividades, podem ser observados dois accounts principais:

- Custo de Atividades: pode ser subdividido em "n" accounts. Por exemplo, em áreas e, dentro destas, em atividades (inclusive aí está o valor da atividade de produção, sobre o qual incidirá o driver da UP. Mediante um "clique" sobre o centro de uma atividade, observa-se todos os custos que resultaram em seu valor total, o driver utilizado e mesmo o valor de cada driver
- Custo de Produtos: é resultante da transferência/cálculo do montante de estoque (para consistência dos módulos) e de recursos destinados exclusivamente a produtos (quando necessário o controle separadamente - royalties, por exemplo)

No módulo de Objetos de Custo podemos observar os seguintes accounts:

- Produtos de linha: é o account que contém todos os produtos comercializados pela organização. Mediante um "clique" sobre o centro de um produto, observa-se todos os custos que resultaram em seu valor total, o driver utilizado e mesmo o valor de cada driver
- Novos Produtos: é o account que contém os custos dos produtos em processo de desenvolvimento (pesquisa, desenvolvimento, marketing de lançamento, etc.), os quais poderão ser diferidos por ocasião do lançamento do produto. Mediante um "clique" sobre o

[12] Segundo Sanseverino, André, o account pode ser definido como "agrupador" de centros de custos de recursos, atividades ou objetos de custos.

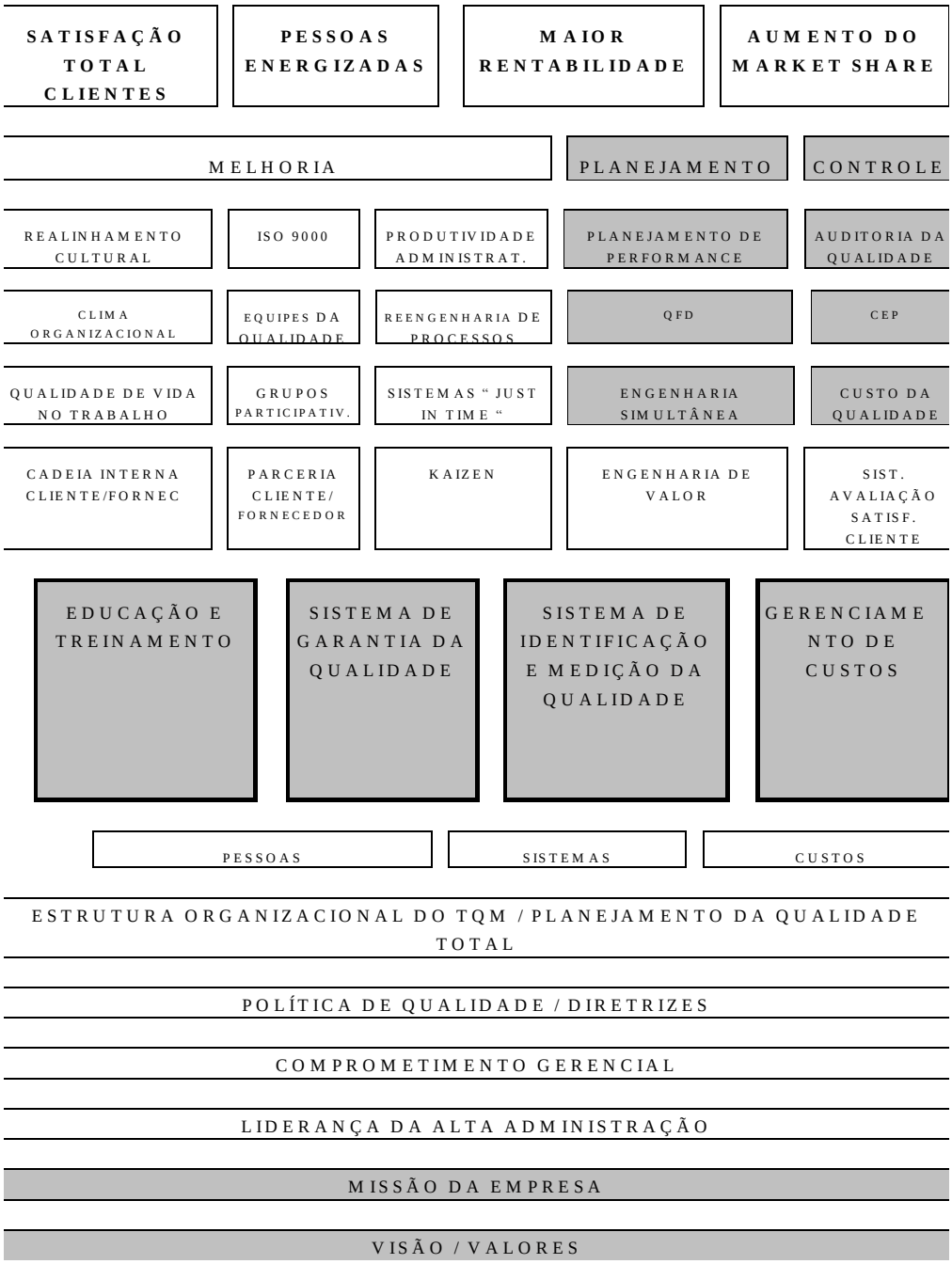
centro de um produto, observa-se todos os custos que resultaram em seu valor total, o driver utilizado e mesmo o valor de cada driver

- Atividades: contém as atividades não relacionadas a produtos, com a mesma possibilidade de detalhamento dos itens anteriores

Acreditamos que o enfoque em custos será uma das tendências nos próximos tempos, dada a preocupação das empresas com a qualidade e a posição das informações de custos para tal fim[13]:

[13] Esta estrutura é uma repesentação “estilizada” da matriz conhecida como “casa da qualidade”, utilizada pela empresa de consultoria Price Waterhouse

E S T R U T U R A D O T Q M



No quadro anterior, observamos a posição de custos como uma base, um alicerce para a construção de um modelo de qualidade total.

O grupo O Boticário investiu nas informações de custos pela compreensão da importância destes dados para a tomada de decisões.

Os resultados obtidos podem ser analisados não apenas pela qualidade das informações, mas também por seu nível de detalhamento e pela observância a relação custo X benefício: para o cálculo do ABC e UP é necessária apenas uma pessoa, num processo totalmente descentralizado e que confere a área de custos uma função de compiladora de informações.