

GESTÃO E CONTROLE OPERACIONAL: UM ENFOQUE DE ABM - ACTIVITY BASED MANAGEMENT

Vagner Cavenaghi

Resumo:

O objetivo deste trabalho é descrever a capacidade do ABC como gerador de informações de custos, auxiliando no desenvolvimento de produtos e na fixação do preço final ao cliente. Usar o ABC para melhorar os negócios da empresa é denominado de ABM Activity-Based Management, Gerenciamento Baseado em Atividades. E integrar as informações de custos eficientemente identificadas através da metodologia do ABC ao processo de gerenciamento organizacional. O resultado final é um direcionamento dos esforços para atender às estratégias de negócios em ambiente de competitividade sem perder lucratividade.

Palavras-chave:

Área temática: *ABM (Activity Based Management), Custos, Produtividade e Qualidade*

GESTÃO E CONTROLE OPERACIONAL: UM ENFOQUE DE ABM – ACTIVITY-BASED MANAGEMENT

Vagner Cavenaghi¹

INTRODUÇÃO

O cenário de competitividade estabelecido entre as principais economias mundiais através de posturas mais liberalizantes – acordos de comércio, abertura de mercados, desregulamentação, privatização – propiciou a formação de blocos econômicos e, de maneira geral, os mercados estão sendo disputados por uma política de preços inferiores aos até então praticados.

A competição em nível mundial forçou as empresas a reformularem suas estruturas organizacionais, visando a uma maior racionalização em busca do que, a partir de agora, passa a ser o seu principal objetivo: o grau máximo de eficiência operacional.

Neste cenário, as empresas foram compelidas a adotar sistematicamente novas tecnologias de produção e gerenciamento, especialmente as empresas industriais, para aumentar sua competitividade e, assim, fazer frente a uma concorrência cada vez mais acirrada.

No processo de modernização das empresas, sensíveis melhorias vêm-se registrando no sistema produtivo, na qualidade dos produtos, no atendimento dos clientes, na produtividade, entre outros de âmbito organizacional. A competitividade exige concentração de esforços na missão da empresa, no comprometimento com o contínuo aperfeiçoamento de sua estrutura organizacional, e prioridade na eliminação de desperdícios.

Nesse ambiente de mudanças, as informações devem ser precisas e oportunas. No momento em que se pretenda medir tais melhorias e conhecer os resultados alcançados, deverá existir na empresa um sistema que permita mensurá-los. Quando as organizações necessitarem de informações precisas para alimentar o processo decisório no que diz respeito à formação de preços, lucratividade por produto, comprar ou fazer novos investimentos, não devem se ressentir da falta de uma ferramenta eficaz de apoio. Diante dessas necessidades, verificamos que o sistema de custeio convencional está obsoleto para a época atual.

Uma das ferramentas adotadas nesse processo de mudanças foi a abordagem de acumulação de custos por atividades, denominada ABC – *Activity Based Costing*, Custeio Básico em Atividades, possibilitando às empresas tornarem-se mais lucrativas e mais eficientes.

O objetivo deste trabalho é descrever a capacidade do ABC como gerador de informações de custos, auxiliando no desenvolvimento de produtos e na fixação do preço final ao cliente.

Usar o ABC para melhorar os negócios da empresa é denominado de ABM – *Activity-Based Management*, Gerenciamento Baseado em Atividades. É integrar as informações de custos eficientemente identificadas através da metodologia do "ABC" ao processo de gerenciamento organizacional.

O resultado final é um direcionamento dos esforços para atender às estratégias de negócios em ambiente de competitividade sem perder lucratividade.

¹ Vagner Cavenaghi é da Controladoria da FEA/USP.

O SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Conforme ROBLES (1994), o sistema de controle e gerenciamento de custo tradicional – sistema de custeio baseado em volume –, por se assentar em economias de escala, vem perdendo sua relevância e tem provocado distorções em função das modificações tecnológicas que estão sendo introduzidas nas empresas, principalmente naquelas com atividades industriais, tais como:

- Crescimento progressivo das despesas de *overhead*. Os custos indiretos de fabricação, principalmente em função da automação dos processos produtivos, vêm crescendo nos últimos anos. O critério de alocação dessas despesas permanece o mesmo, provocando imprecisão na apuração do custo final do produto, já que essas despesas não estão relacionadas com o volume de produção;
- diversificação da linha de produtos diante da concorrência cada vez mais acirrada. Cada vez mais as empresas buscam uma combinação ideal de produtos em uma única planta de produção. Os sistemas tradicionais de custeio não consideram os fatores de diversidade de produção, que exigem o estabelecimento de flexibilidade no sistema de manufatura;
- sensíveis modificações na maneira de pensar a produção. A eliminação dos estoques, a formação de células de manufatura, entre outras técnicas utilizadas atualmente, causaram modificações nos custos de produção. No entanto, nos sistemas tradicionais não encontramos os reflexos destas modificações nos custos dos produtos;
- atividades que não adicionam valor. Os sistemas de custos tradicionais não estimulam a identificação de atividades que não adicionam valor ao produto. Visando apenas à alocação da despesa e não à eliminação do desperdício, induzem à produção de grandes quantidades para absorção dos custos fixos, ignorando os estoques excessivos.

Diante desse cenário, podemos notar que existe atualmente um número significativo de perguntas que precisam ser respondidas, quando observamos, principalmente, os impactos que as novas tecnologias de produção estão causando nas empresas. O fator custo ganha relevância na determinação do preço final do produto que visa a um mercado de muita competitividade.

Sensível a essas constatações, a "Computer Aided Manufacturing International" – (CAM-I) constituiu um consórcio de organizações industriais, empresas de consultoria contábil, agências governamentais e universidades para examinar e debater, em nível internacional, as idéias e experiências dentro desse ambiente tecnológico.

O resultado foi uma revisão das práticas utilizadas em gerenciamento de custos e o desenvolvimento de uma base conceitual para uma sistemática de apuração de custos em ambiente de tecnologia avançada, denominado Sistema de Gerenciamento de Custos (CMS – *Cost Management System*).

Segundo Berliner, Brimson (1988), o CMS reconhece que a melhor base para o registro e a acumulação de custos no ambiente de tecnologia avançada deve ser a contabilização das atividades, pois uma empresa alcança seus objetivos organizacionais através da execução de diversas atividades definidas na sua estrutura funcional, que, ao mesmo tempo, consomem os recursos disponíveis e são consumidas pelos departamentos e produtos. Os custos são auferidos através das atividades empresariais. Portanto, as atividades são a base do sistema de gerenciamento de custos para o CMS, pois elas podem identificar, com o grau de detalhamento desejado,

como a empresa emprega os seus recursos disponíveis no cumprimento de seus objetivos organizacionais.

O Sistema de Custeio Baseado em Atividades – *Activity Based Costing* – ABC, considerado pelo CMS, identifica os custos por atividades requeridas para a execução dos produtos e o funcionamento dos departamentos.

GERENCIAMENTO BASEADO EM ATIVIDADES

Gerenciar custos é muito mais abrangente do que identificar os custos das atividades envolvidas no processo ou uma metodologia de acumulação desses custos. É necessário também se fixar na sua administração e redução, segundo Sharman(1993).

Em um processo de melhoramento contínuo, é importante um fluxo permanente de informação, pois entre o momento de planejamento e a execução podem ocorrer mudanças. Informar com acurácia o desempenho das atividades diante dos objetivos globais da empresa não é tudo para se alcançar com sucesso sua missão.

O ABC tem atendido as empresas nas suas necessidades de informação de boa qualidade, mas é necessário usar essas informações para identificar estratégias apropriadas para o negócio da empresa; melhorar o desenvolvimento do produto, visando à satisfação do cliente, e eliminar os desperdícios nas atividades operacionais, entre outras ações, buscando a excelência empresarial.

Para Turney(1992), usar o ABC para melhoramento de um negócio é denominado *ABM – Activity-Based Management*, ou, Gerenciamento Baseado em Atividades. É direcionar os esforços adaptados à estratégia de negócio definida à empresa, em ambiente de pressões competitivas, assim como melhorar o desempenho operacional da empresa como um todo. Portanto, o ABC fornece a informação e o ABM usa essa informação em análises para o processo de melhoramento contínuo, significando uma integração da informação gerada pelo ABC ao processo global de gerenciamento.

O modelo de Custeio Baseado em Atividades desempenha um papel importante para o ABM, pois exige primeiramente um compromisso de custos diante dos recursos disponíveis, das atividades e dos objetivos de custos, auxiliando nas decisões de desenvolvimento do produto, definição de preço e prioridade nos esforços de melhoramento.

Uma segunda característica do ABC é a necessária visão do processo, quando se determina o direcionador de custo da atividade e a sua medida de desempenho. Esta informação mostra quais as causas do trabalho e como deve ser bem executado. O direcionador de custo de uma atividade é o fator que determina a carga de trabalho e o esforço requerido na realização da atividade. A medida de desempenho evidencia o trabalho realizado e o resultado alcançado pela atividade.

Segundo Cooper (1992), implementar o ABC é o primeiro passo em direção à prática do ABM. Não importa a amplitude do objetivo pretendido pela empresa, o ABC deve iniciar o processo que a levará a adotar uma postura de gerenciar suas operações baseando-se nas atividades funcionais da empresa. Para Sharman (1992), existem nove etapas básicas no processo de implementação do ABC:

- a) identificação e avaliação das necessidades do ABC;
- b) treinamento requerido para o ABC;
- c) definição do alcance pretendido com o ABC;
- d) identificação das atividades e dos direcionadores de custo;
- e) estabelecimento dos custos e do diagrama esquemático do fluxo de operações;
- f) coleta dos dados;
- g) construção do modelo de *software* para o ABC;

- h) interpretação dos resultados e preparação dos relatórios gerenciais;
- i) integração dos dados compilados e sua informação.

A informação gerada a partir da implementação do ABC capacitará o ABM para um processo de melhoramento contínuo.

O ABM possui dois objetivos comuns para qualquer tipo de empresa. O primeiro é melhorar o valor recebido dos clientes pelo produto e/ou serviço objeto da transação. O segundo é melhorar o lucro proveniente dessa transação. Esses objetivos só serão alcançados com uma maior atenção nas atividades de gerenciamento, segundo Turney (1992).

A constatação é muito simples. De um lado, temos o cliente desejando que suas necessidades específicas sejam atendidas – qualidade no produto, boa prestação de serviços, preço de mercado – e, do outro lado, o acionista visando a atender as necessidades do cliente, mas com lucratividade. Não basta, para uma empresa, possuir uma alta taxa de satisfação dos seus clientes; é necessário também existir um adequado retorno ao investimento do acionista. Aparentemente conflitante, esta constatação, diante de um período de tempo mais longo, passa a ser uma situação de mútua satisfação, pois também é interessante para o cliente que o seu fornecedor mantenha sua lucratividade, a fim de conservar a política de melhoramento contínuo e o fornecimento de produtos e/ou serviços, de acordo com suas necessidades.

Segundo Sharman (1993), o Gerenciamento Baseado em Atividades é um processo de melhoramento contínuo de todos os aspectos do negócio da empresa. É uma pesquisa de oportunidades de melhorar, visando a uma análise cuidadosa das atividades, identificando quais devem ser realizadas e como devem ser gerenciadas.

IMPLEMENTAÇÃO DO GERENCIAMENTO BASEADO EM ATIVIDADES

Para NAKAGAWA(1993a), a implementação do ABC possui dois aspectos distintos no processo de melhoramento contínuo:

- a) análise das atividades;
- b) ação resultante da análise das atividades.

Conforme Turney (1992), as atividades são determinadas por escolha de estratégias de negócios. O negócio, para ser bem-sucedido, utilizará recursos para que estas atividades sejam realizadas no alcance dos objetivos estratégicos pretendidos. Para identificar o que é necessário, a empresa deve analisar as informações do ABC sobre a ligação existente entre a estratégia de melhoramento e as atividades, assim como os recursos necessários para efetivação dessa estratégia. Através dessa análise, podem-se obter elementos que auxiliem nas decisões antes da implementação e também ajudem no processo da efetiva realização.

Segundo Nakagawa (1991), a chave para implementação com sucesso de um programa de melhoramento contínuo é melhorar o que importa para o cliente. Isto não é recente, mas nunca foi tão importante como agora. O que interessa para o cliente é o que diferencia um determinado tipo de negócio de outros negócios e de atividade para atividade dentro do negócio.

O ABC pode suprir muitas dessas informações, pois as informações dos direcionadores de custos e as medidas de desempenho das atividades revelam as oportunidades de melhoramento e indicam a ajuda necessária no processo de monitoramento.

Turney (1992) sugere que a execução das atividades de melhoramento contínuo seja realizada em três etapas:

1. Análise das atividades para identificar as oportunidades de melhoramento.

- Entender por que o trabalho é realizado, e como ele deve ser feito, é o ponto central para a eliminação de desperdícios e, também, fortalecimento do posicionamento estratégico da empresa. Este processo pode ser realizado nas

seguintes fases:

a) Identificar as atividades não-essenciais

- As atividades que possuem valor enquadram-se em duas categorias. Na primeira, uma atividade tem valor se ela é essencial para o cliente. Na segunda, uma atividade tem valor se é essencial para o funcionamento da organização. Todas as demais atividades não adicionam valor, pois são julgadas não-essenciais e candidatas à eliminação.

b) Análise das atividades significativas

- Um negócio pode ter centenas de atividades. Não existirão tempo e recursos para analisar todas de uma vez. A solução prática indicada é identificar dentre as atividades significativas, para os clientes e a organização, 20% dessas atividades que correspondem a 80% dos custos.

c) Comparar as atividades para melhorar a prática

- Uma atividade deveria ser comparada com uma atividade similar em outra empresa ou em outra unidade de organização. O simples fato de uma atividade adicionar valor não significa que há eficiência ou que o trabalho é de boa qualidade. Comparar uma atividade com uma boa referência² é uma prática que ajuda a determinar o alcance do melhoramento.

d) Examinar a ligação entre as atividades

- As atividades trabalham juntas, em cadeia, para atender a objetivos comuns. As ligações desta cadeia devem ser construídas visando a minimizar o tempo de execução e a aumentar a capacidade de trabalho.

2. Identificar nos direcionadores de custos os fatores que provocam perdas.

- A identificação das atividades não-essenciais e de baixo desempenho é a primeira etapa para as ações de melhoramento contínuo. A segunda etapa é procurar os fatores direcionadores de custos que exigem essas atividades.

- entendimento e o gerenciamento dos direcionadores de custos são fundamentais para as ações de melhoramento. Identificar simplesmente que existe desperdício não resulta na sua remoção automática. Somente quando as causas do desperdício forem apontadas – o direcionador de custo – é que o desperdício poderá ser removido.

3. Medir os fatores que nas atividades deveriam ser eficientes e se eles estão contribuindo para o sucesso da organização e o atendimento lucrativo dos clientes.

- A análise das atividades e dos direcionadores de custos é periódica. Mas a verificação do desempenho das atividades está presente no cotidiano da empresa. Então como assegurar ser bem-sucedido nos esforços realizados com as atividades que importam para a organização?

- A resposta é desenvolver um sistema de medidas de desempenho que alimente o processo de melhoramento contínuo nas áreas certas. Tal sistema de medida possui as seguintes características:

- * Determinar a missão

- A primeira etapa é determinar o que importa para a empresa. Geralmente esta etapa resulta no estabelecimento da missão, ou seja, os objetivos realmente considerados importantes para atender às necessidades do cliente com lucratividade. É natural, no estabelecimento da missão de uma empresa, que se defina a sua razão de ser ou o propósito de sua existência.

- * Comunicar os objetivos

² "As empresas de classe mundial estão permanentemente perscrutando pelo mundo afora os melhores (benchmarks) processos e técnicas de manufatura, a fim de que possam competir simultaneamente em todas as quatro dimensões competitivas: preço, qualidade, confiabilidade e flexibilidade." Nakagawa(1991, p. 23).

- Após fixar o que realmente é importante para a empresa, ou seja, a filosofia da empresa claramente explicitada, a próxima etapa é comunicá-la às pessoas da organização. Todos deveriam entender a importância da missão da empresa e como cada ponto da filosofia de negócio da organização se relaciona com sua atividade em particular.

- * Desenvolver as medidas

- A etapa final é desenvolver as medidas de desempenho para cada atividade. O papel dessas medidas é esclarecer como cada uma delas contribuirá para a missão global da empresa. Elas também coordenarão e motivarão os esforços desenvolvidos nas atividades, assim como fornecerão os elementos para a análise do desempenho das atividades diante dos esforços de melhoramento.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Mais do que um sistema de acumulação de custos, o ABM é um processo de gerenciamento de atividades organizacionais. Envolve decisões de ordem operacional e social em relação ao comportamento das pessoas, quase sempre associado a um programa de qualidade total, uma filosofia de melhoramento contínuo em busca da excelência empresarial.

Para Sharman (1993), o sistema ABC inicia um processo completo de investigação que pode trazer melhoramentos a longo prazo para a empresa, pois as informações do ABC capacitam os administradores para analisar as atividades e a forma de negócio da empresa, dando-lhes uma visão integrada.

Empregar o ABC identifica as atividades e os recursos consumidos, o ABM questiona os procedimentos adotados e a real necessidade desses procedimentos. Com este enfoque, segundo Turney (1992), podemos atingir a meta de redução de custos adotando os seguintes procedimentos no gerenciamento de atividades:

1. Redução de tempo e esforço

- o elemento-chave no melhoramento contínuo é a redução de tempo e esforço para o desempenho da atividade. Esta redução pode ocorrer no processo operacional e/ou no melhoramento do produto.

2. Eliminação de atividades desnecessárias

- Algumas atividades são candidatas à eliminação porque elas não têm valor para os clientes ou não são essenciais para o funcionamento da empresa.

3. Seleção de atividades de baixo custo

- Os projetistas de produtos e processos freqüentemente têm influência na escolha das atividades que deverão ser executadas na realização do produto. Eles podem reduzir despesas simplesmente escolhendo atividades de custos mais baixos. Daí a importância da participação, desde o desenvolvimento do produto, de pessoas que possam auxiliar nas decisões de custos, propondo suas alternativas. Com esta integração, é muito grande a possibilidade de se adotarem atividades adequadas à realidade da empresa e com custos mais baixos.

4. Compartilhar atividades quando possível

- Se o cliente tem necessidades únicas, é necessário especificar no desempenho da atividade que visa atender aquele cliente. Se clientes têm necessidades comuns, é racional evitar a duplicidade de atividades ser esbanjador não uni-las.

5. Alocação dos recursos não usados

- No final da análise, os custos somente serão reduzidos se os recursos forem redirecionados para outras atividades, ou eliminados. Reduzir a carga de trabalho de uma atividade por si só poderá não reduzir um equipamento ou um número de pessoas dedicadas àquela atividade. Os administradores devem tomar uma decisão consciente e lidar com os recursos liberados, visando à racionalização e ao crescimento dos negócios da empresa com liberdade de ação, redirecionando os recursos para outras

atividades, ou até mesmo retirando-os da empresa.

- ABC pode ser usado para calcular o tipo e a quantidade de recursos não usados ou usados indevidamente. Um plano de recursos baseado nestas informações torna-se a base para o redimensionamento dos recursos necessários.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BERLINER, Callie & BRIMSON, James A. *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing – The CAM-I Conceptual Design*. Boston: Harvard Business School Press, 1988.

CHALOS, Peter. *Managing Cost in Today's Manufacturing Environment*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall, 1992.

CONVEY, Steve. "Eliminating unproductive activities and processes". *CMA magazine*. November 1991, p.20-24. COOPER, Robin. "Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost System". *Journal of Cost Management*. Fall 1990:4-14.

COOPER, Robin & KAPLAN, Robert S. *Measure Cost Right: Make the Right Decisions*. Harvard Business Review. September-October 1988, p. 96-103.

_____. *Profit Priorities from Activity-Based Costing*. Harvard Business Review. May-June 1991, p.130-135.

_____. *Activity-Based Systems: Measuring the Cost of Resource Usage*. Accounting Horizons. September 1992, p.1-13.

COOPER, Robin et alii. *From ABC to ABM*. Management Accounting. November 1992, p. 54-57.

CYR, Joe. "Building Success Through Process Improvement". *CMA magazine*. March 1992, p.24-29.

GLAD, Ernest. *Implementation considerations for an ABC system*. Management Accounting. July/August 1993, p.29-32.

HARDY, John W. & HUBBARD, E. Dee. "ABC Revisiting the Basics". *CMA magazine*. November 1992, p.4-28.

KAPLAN, Robert S. *In Defense of Activity-Based Cost*. Management Accounting. November 1992, p.58-63.

MILLER, John A. "Manage cost? Manage activities!" *CMA magazine*. March 1992, p.35.

MURPHY, J. C. & BRAUND, S. L. *Management Accounting and New Manufacturing Technology*. Management Accounting. February 1990.

NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão Estratégica de Custos: Conceito, Sistemas e Implementação*. São Paulo: Atlas, 1991.

_____. *Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. *Custos para a Competitividade*. Trabalho apresentado para o Concurso de Professor Titular, junto ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1993a.

ROBLES JR., Antônio. *Custos da Qualidade: Uma Estratégia para Competição Global*. São Paulo: Atlas, 1994.

SHARMAN, Paul A. "Activity-Based Management: A growing practice". *CMA magazine*.
March 1993, p.17-22.

TURNEY, Peter B. B. *Activity-Based Management. Management Accounting*.
January 1992, p. 20-25.