

GESTÃO DE CUSTOS BASEADA EM ATIVIDADES ABM - COM APOIO DE SISTEMA GRÁFICO INTEGRADO NO CPQD FUNDAÇÃO CENTRO DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO EM TELECOMUNICAÇÕES

Edson De Oliveira Pamplona

Luiz Guilherme Azevedo Mauad

Antonio Daniel De Farias

Elivaldo Della Negra

Luiz Gustavo Gomes Gonçalves

Resumo:

A Fundação CPqD implantou, em 2000, o sistema de custeio baseado em atividades, integrado à contabilidade financeira, utilizando o sistema integrado de gestão OneWorld da JDEdwards. Em 2003 a instituição optou pela implantação do ABM gestão baseada em atividades, com informações do ABC. Uma das grandes dificuldades na interpretação das informações do ABC era a apresentação dos relatórios gerados pelo OneWorld. Além disso, havia uma necessidade de informações que levassem o analista facilmente aos principais itens com potencial redução de custos. Dessa forma, criou-se um sistema gráfico on line, com acessos por várias visões, que levam o interessado a atingir as atividades a serem administradas. Este trabalho também apresenta as várias etapas na gestão das atividades, adotadas no CPqD.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos e Tecnologia da Informação*

GESTÃO DE CUSTOS BASEADA EM ATIVIDADES – ABM - COM APOIO DE SISTEMA GRÁFICO INTEGRADO NO CPQD – FUNDAÇÃO CENTRO DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO EM TELECOMUNICAÇÕES

Resumo

Edson de Oliveira Pamplona
Universidade Federal de Itajubá
pamplona@unifei.edu.br

Luiz Guilherme Azevêdo Mauad
Universidade Federal de Itajubá

Antonio Daniel de Farias
CPqD

Elivaldo Della Negra
CPqD

Luiz Gustavo Gomes Gonçalves
CPqD

A Fundação CPqD implantou, em 2000, o sistema de custeio baseado em atividades, integrado à contabilidade financeira, utilizando o sistema integrado de gestão OneWorld da JDEdwards. Em 2003 a instituição optou pela implantação do ABM – gestão baseada em atividades, com informações do ABC. Uma das grandes dificuldades na interpretação das informações do ABC era a apresentação dos relatórios gerados pelo OneWorld. Além disso, havia uma necessidade de informações que levassem o analista facilmente aos principais itens com potencial redução de custos. Dessa forma, criou-se um sistema gráfico *on line*, com acessos por várias visões, que levam o interessado a atingir as atividades a serem administradas. Este trabalho também apresenta as várias etapas na gestão das atividades, adotadas no CPqD.

Área Temática: Gestão de Custos e Tecnologia da Informação

GESTÃO DE CUSTOS BASEADA EM ATIVIDADES – ABM - COM APOIO DE SISTEMA GRÁFICO INTEGRADO NO CPQD – FUNDAÇÃO CENTRO DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO EM TELECOMUNICAÇÕES

1. Introdução

Após implantar o ABC no ano de 2000, o CPqD, Fundação Centro de Pesquisa e Desenvolvimento em Telecomunicações, um dos principais centros de pesquisa do país, resolveu implantar, em 2003, o ABM. Mas, para gerir melhor suas atividades em busca da redução de custos e melhoria de produtividade, os projetistas deveriam melhorar as apresentações geradas pelo sistema OneWorld da JDEdwards. Optou-se por gerar um sistema gráfico que, além de fácil navegabilidade, pudesse gerar as informações que levasse o gestor às atividades que deveriam ser administradas.

Este trabalho resume as idéias adotadas no sistema gráfico e apresenta, também, os passos sugeridos para o ABM no CPqD.

2. O ABC e o ABM

Enquanto o ABC é o processo técnico para o levantamento das atividades, o rastreamento dos custos para as atividades e a condução destas para os objetos de custos, o ABM é o processo que utiliza as informações geradas pelo ABC para gerenciar a organização ou um negócio.

O ABM refere-se a todo o conjunto de ações gerenciais executadas a partir do ABC. De nada adianta investir na implantação de um sistema de custeio ABC se, de posse das informações geradas, os gerentes não atuarem de forma adequada sobre elas. A utilização do ABM ajudará a organização a tomar as melhores decisões, a melhorar o desempenho e a obter maior retorno dos ativos de que dispõe.

O ABC é definido como uma metodologia que mede o custo e o desempenho de atividades, recursos e objetos de custos. Ele responde à seguinte pergunta: “Quanto custam as atividades e os objetos de custos?” O ABM, por sua vez, é definido como uma disciplina que se concentra na gestão de atividades como o caminho para a melhoria do valor recebido pelo cliente e dos lucros alcançados com o fornecimento desse valor. Ele emprega uma visão de processo e se preocupa com os fatores que fazem com que os custos existam. (Player e Lacerda, 2000)

A figura 1 mostra como o ABM utiliza as informações do ABC e está dividida em duas partes, em que cada uma mostra como este interage com relação ao ABM.

A primeira parte, a do ponto de vista da atribuição de custos, é utilizada para o cálculo dos custos das atividades e dos objetos de custos e para tomada de decisões como apuração, etc.

A segunda parte, sob o ponto de vista do processo, ajuda na identificação de oportunidades de melhorias e as formas de obtê-las.

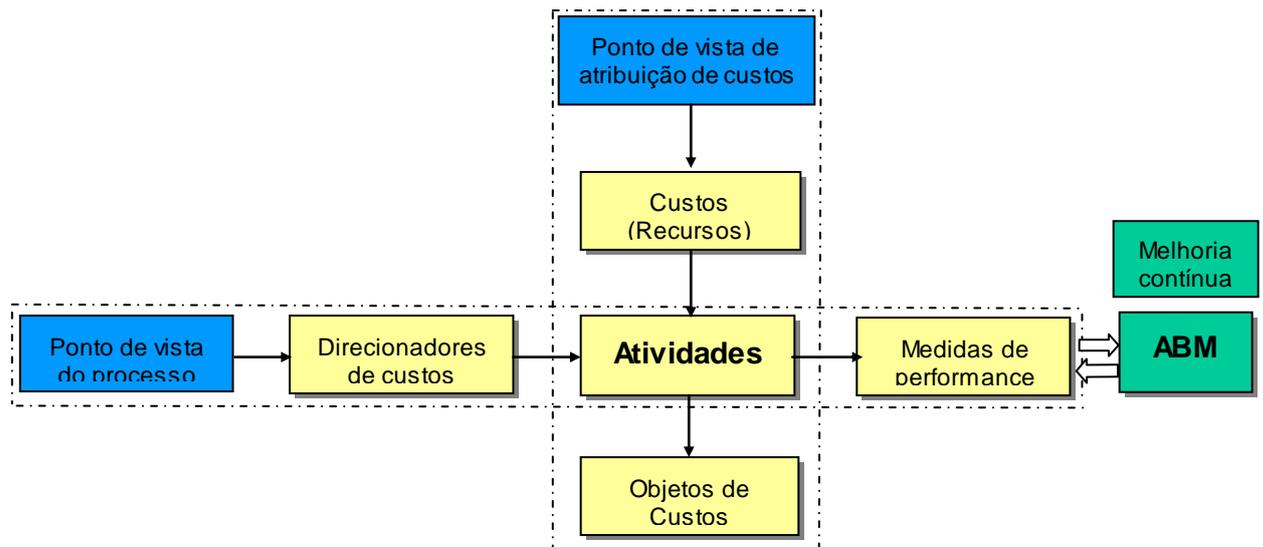


Figura 1 - Como a ABM utiliza as informações do ABC

Fonte: Turney (1992)

O ABM atinge seus objetivos por meio de duas aplicações complementares: o ABM operacional e o ABM estratégico (Kaplan, 1998), conforme mostra a figura 2.

O ABM operacional tem por objetivo aumentar a eficiência, reduzir os custos e melhorar a utilização dos ativos, ao passo que o ABM estratégico tenta reduzir a quantidade de processos a fim de aumentar a lucratividade.

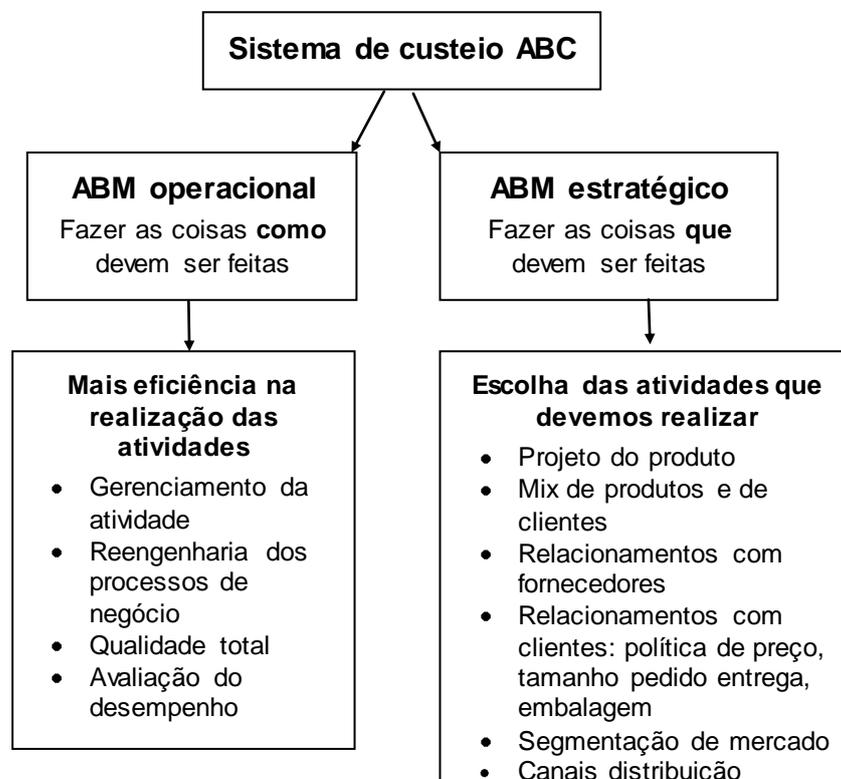


Figura 2 Utilização do ABM para aprimoramentos operacionais e decisões estratégicas

Fonte: Kaplan (1998)

3. A Análise do Processo

Como a profunda compreensão dos processos do negócio e seu contínuo aperfeiçoamento são as forças motrizes que estão por trás da eficaz gerência de custos, (Ostrega, 1997) o passo inicial para o gerenciamento baseado em atividades (ABM) está na **Análise de Processo do Negócio**. Ela é a técnica fundamental para compreensão, análise e aperfeiçoamento do desempenho de uma organização e é utilizada para guiar programas de redução de custos e de tempos de ciclos, de melhoria da qualidade do processo, de melhoria do desempenho organizacional, de aperfeiçoamentos nos indicadores de desempenho e de apoio às decisões.

O conjunto das atividades que compõem um processo transforma-se no foco de virtualmente toda a análise. A ótica de processo proporciona forma tão poderosa de analisar uma empresa porque essa é a maneira pela qual o cliente a vê. Um cliente interage com uma organização por intermédio de seus processos de negócio – aderindo a contratos, recebendo bens e serviços, pagando por eles e solicitando apoio pós-venda. A visão do processo dá à empresa uma compreensão mais clara da sua eficácia na satisfação das necessidades do cliente e também na realização do seu trabalho.

Como uma empresa é uma série de processos inter-relacionados denominada cadeia de valor, um ingrediente essencial para se compreender a empresa, de acordo com Ostrega (1997), é reconhecer as relações entre os processos. O objetivo do modelo de processo do negócio é identificar os principais fluxos de processo dentro de uma organização, provendo uma visão global desta. Após identificado o modelo do processo, deve-se desenvolver uma definição de processo-atividade que consiste em identificar o resultado (produto ou serviço) do processo, identificar os clientes (internos e externos) para os produtos e serviços, identificar o trabalho executado na criação do resultado e identificar os insumos do processo.

Um elemento importante da análise de processo é sua acentuada ênfase nos clientes. São identificados tanto os clientes internos quanto os externos, que servirão de base para determinar quais, entre as atividades executadas, estão de acordo com as exigências do cliente (e portanto são de valor agregado) e quais são executadas por motivos diversos da satisfação das necessidades do cliente (e portanto não agregam valor).

4. O Gerenciamento Baseado em Atividades no CPqD

O ABM no CPqD conta com o suporte do Custeio ABC, do Sistema de Gestão Integrada OneWorld e do apoio de um Sistema Gráfico de atividades e OS's.

O Sistema Gráfico do ABM fornece, através de navegação rápida e amigável, informações fundamentais para o gerenciamento baseado em atividades como, por exemplo:

- Custos das atividades por diretoria
- Custos próprios e atribuídos de cada atividade
- Detalhamento dos custos próprios de cada atividade
- Detalhamento dos custos atribuídos para a atividade
- Atividades, com seus custos e direcionadores, que atribuíram custos à atividade em análise, dispostas em ordem decrescente de importância
- Detalhamento dos custos das Ordens de Serviços (OS's)

- Indicação das atividades que contribuíram para os custos das OS's.

E o interessado pode obter informações das atividades através do Sistema Gráfico do ABM de várias formas:

- Acesso direto à atividade
- Acesso através de uma Ordem de Serviço que indicará quais as atividades que lhe atribuíram custos.
- Acesso através da diretoria responsável pela atividade

O Portal de Entrada para o Sistema Gráfico do ABM apresenta o organograma do CPqD, exemplificado na figura 2. Nele, você poderá acessar a unidade de negócio, a diretoria ou gerencia de interesse para identificar como ocorrem os custos no CPqD e, a partir daí, poder gerenciá-los.

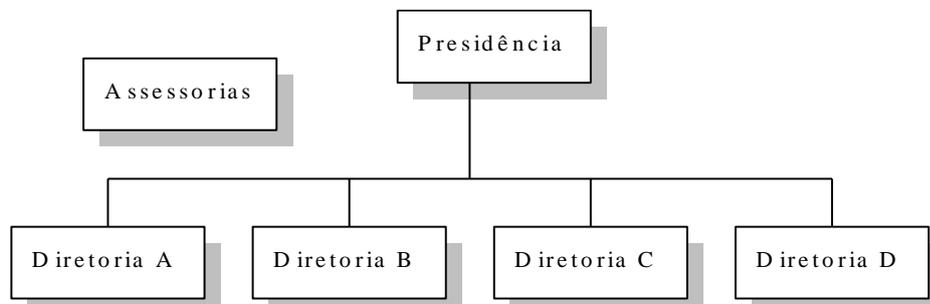


Figura 2 – Representação parcial do Portal de Entrada do ABM

Ao visualizar o portal, pode-se escolher a atividade diretamente ou através da diretoria a ser analisada. Como exemplo será escolhida a Diretoria A para análise. Ao clicar no *link* correspondente a essa diretoria, as atividades relacionadas a ela serão apresentados, na forma gráfica, conforme mostrado na figura 3.

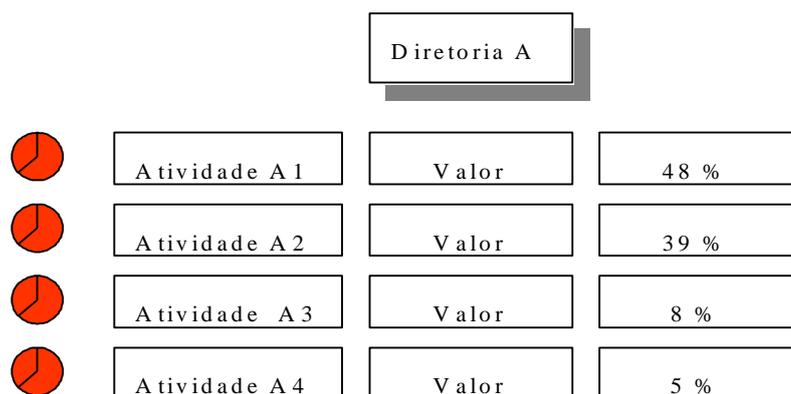


Figura 3 – Acesso às atividades da Diretoria A

Note que as informações aparecem, graficamente, mostrando todas as atividades pertencentes à Diretoria A e seus respectivos percentuais em relação aos gastos totais. De posse dessa visão geral da Diretoria A você começará a identificar as

oportunidades de melhoria e, conseqüentemente, reduzir seus custos e aumentar sua produtividade. Algumas etapas deverão ser seguidas:

1ª Etapa: Identificar atividades para redução de custos

Usando o Sistema Gráfico ABM/CPqD você acessa, facilmente, as atividades e os fatores que contribuem, na forma decrescente de importância de valor, para os seus custos com os seus respectivos percentuais em relação aos gastos totais (figura 3). Esse acesso além de ser feito pela diretoria, pode ser feito, também, diretamente pela atividade ou pelo objeto de custos.

Uma das técnicas, apresentada na literatura, que poderá ser utilizada para identificação das atividades para redução de custos é a **Análise de valor do processo**. Como já visto, ela tem como finalidade identificar as oportunidades para melhorar o desempenho de uma organização de forma durável. A gerência pode iniciar um melhoramento em razão de sintomas específicos, ou pode simplesmente reconhecer uma espécie de letargia dentro da organização. Por exemplo, os custos indiretos administrativos podem estar crescendo; as margens de lucro ou participação de mercado podem estar caindo; o tempo de resposta aos clientes pode ser pouco competitivo; a qualidade do serviço pode ser insatisfatória. Em contrapartida, o início de uma análise de valor do processo pode ter estímulo mais direto: por exemplo, uma ordem da alta direção para um corte orçamentário.

Em todos esses casos, de acordo com Ostrenga, a análise de valor do processo é uma técnica adequada a ser utilizada na identificação de oportunidades de melhoramentos, se você suspeitar que:

- Parte do trabalho feito pode ser desnecessária ou redundante.
- O tempo e/ou custo necessários à conclusão do trabalho parecem desproporcionalmente altos com relação ao seu valor para a organização
- Um processo parece ser mais complexo que o necessário.
- Os recursos da organização parecem estar presos a atividades não-lucrativas

As principais oportunidades para melhoria vêm das atividades que agregam tempo ou custos a um processo, sem agregar valor aos olhos do cliente. Portanto, você deve identificar essas atividades e tentar livrar a fundação delas, analisando e eliminando suas “causas básicas”.

Na verdade, poucas atividades, mesmo aquelas que claramente não agregam valor (NVA), podem ser eliminadas como num passe de mágica. Para conseguir melhorias reais, você vai necessitar de informações, da cooperação, da inovação, do entusiasmo e do desejo de mudar, por parte de todas as pessoas de algum modo envolvidas com o processo.

Como o objetivo permanente nesta área do CPqD é a redução global dos custos, os processos com maior potencial de aperfeiçoamento podem ser aqueles que:

- Tenham mais pessoas e áreas funcionais participando do processo, pois poderão conter alta proporção de trabalhos que não agregam valor.
- Tenham diversos níveis de aprovação que também poderão conter trabalhos que não agregam valor.
- Tenham maior tempo de ciclo para produzir resultados, pois poderão conter etapas que não agregam valor.

- Tenham alto grau de complexidade, pois é provável que contenham muitas etapas que não agregam valor.

Uma vez feitas as estimativas de valor agregado, os esforços de aperfeiçoamento concentram-se em:

- Encontrar maneiras de eliminar o trabalho NVA (Não Agrega Valor) do processo
- Encontrar maneiras para aumentar a eficiência e a eficácia do trabalho VA (Agrega Valor)

Uma outra forma de identificar as atividades VA ou NVA é elaborar um esquema de codificação de quatro categorias de valor agregado (Kaplan e Cooper, 1998)

1. Uma atividade necessária à elaboração de um serviço ou melhoria do processo; a atividade não pode ser melhorada, simplificada ou ter seu escopo reduzido nessa etapa.
2. Uma atividade necessária à elaboração de um serviço ou melhoria do processo; a atividade pode ser melhorada, simplificada ou ter seu escopo reduzido.
3. Uma atividade desnecessária à elaboração de um serviço ou melhoria do processo; a atividade pode acabar sendo eliminada por meio da modificação de um processo ou procedimento da organização.
4. Uma atividade desnecessária à elaboração de um serviço ou melhoria do processo; a atividade pode ser eliminada em curto prazo por meio da modificação de um processo ou procedimento da organização.

Esse esquema evita os excessos pejorativos da classificação VA e NVA e direcionam, às atividades das categorias três e quatro, as energias dos empregados e gerentes pela melhoria do processo.

No CPqD, para identificar as oportunidades de melhoria, será adotada uma técnica bastante simples e muito utilizada na qualidade: a Regra de Pareto.

De acordo com a **Regra de Pareto**, segundo a qual 20% de um conjunto de variáveis independentes é responsável por 80% do resultado, você pode identificar que algumas atividades (20%) correspondem à maioria dos custos (80%) que compõem a Diretoria A.

A **Regra de Willie Sutton** (Player e Lacerda, 2000) também deve ser observada com foco nas atividades de alto custo. Essa regra leva o nome de um assaltante de bancos. Quando perguntaram a ele: “Por que você assalta bancos?”, o assaltante deu como resposta esta famosa frase: “Porque é lá que o dinheiro se encontra”.

No exemplo, de acordo com Pareto e Sutton, pode-se notar que algumas atividades representam um alto percentual dos custos da Unidade de Negócio. Nesse caso, as atividades A1 e A2 são as principais responsáveis pelos custos da Diretoria A e, portanto, é lá que deverão estar as principais oportunidades de melhoria e, conseqüentemente, de redução de custos. Agora, cabe a você tomar atitudes proativas para a sua redução.

2ª Etapa: Atuar sobre os gastos próprios

Gastos próprios, de acordo com a terminologia adotada pelo CPqD, são usados para definir quais são os gastos das atividades que são provenientes dos recursos da

instituição através dos direcionadores de recursos. Os gastos atribuídos, no CPqD, são aqueles que são provenientes de outras atividades através de seus direcionadores de atividades. A atividade A1, por apresentar os custos mais elevados, será o foco inicial de sua atenção. Para atuar sobre essa atividade basta clicar sobre ela e uma nova tela aparecerá conforme mostrado na figura 4. Usando, mais uma vez, a regra de Pareto e Sutton, você irá identificar o principal responsável pelos custos dessa atividade, neste caso, os gastos próprios (recursos) e, são neles que, inicialmente, você irá atuar.

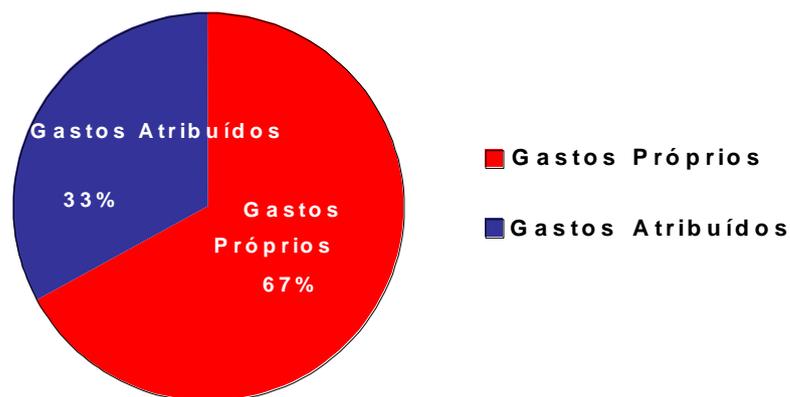


Figura 4 – Gráfico de Atividade

Ao clicar nos gastos próprios, uma nova tela aparecerá (figura 5):

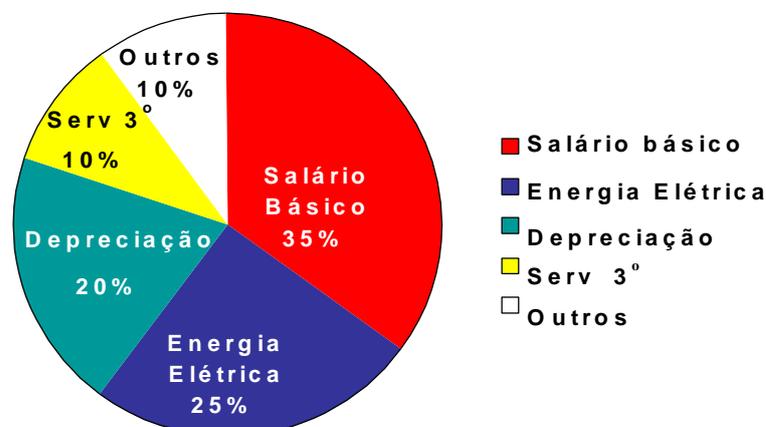


Figura 5 – Gráfico dos Gastos Próprios de uma Atividade

O gráfico, por si só, já apresenta de forma clara quais as oportunidades de redução de custos, a partir da atuação sobre os recursos. Mas, para atuar sobre os recursos, é importante que se saiba quais foram os direcionadores que os apontaram para esta atividade. O quadro 1 apresenta algumas informações relevantes para decisão. Note que, mais uma vez, os itens de custos estão dispostos em classificação decrescente de acordo com a sua participação.

Recursos	Valor	%	Direcionador de recursos	Volume do direcionador	% do Volume total do direcionador
Salário Básico	35000	35%	Tempo de dedicação	160	12%
Energia elétrica	25000	25%	m ²	1200	2%
Depreciação	20000	20%	m ²	34	25%
Serv 3 ^o	10000	10%	Tempo	32	23%
Outros	10000	10%	-	-	-
Total	100000	100%	-	-	-

Quadro 1 – Direcionadores de recursos e volumes de direcionadores

Para redução dos custos devemos, inicialmente, identificar os principais recursos consumidos pela atividade, mais uma vez empregando a regra de Pareto e de Sutton, e, posteriormente, atuar sobre os seus respectivos direcionadores de custos tentando reduzir suas quantidades. No caso do exemplo acima para redução dos custos de energia elétrica (recurso) a atuação deve se dar sobre a área (direcionador de recurso). Como este custo tem grande importância no total pode-se verificar sobre as possibilidades de redução de área. O mesmo procedimento deve ser adotado para os demais recursos (Salários, depreciação, serviços de terceiros, etc.). Essa atuação pode ser feita com a utilização do **método de solução de problemas**, já bastante conhecidos da Qualidade Total.

Para se conseguir o aperfeiçoamento do processo ou a redução de custos você deve **identificar os problemas** internos e suas **causas básicas** (Kaplan, 1998). Os problemas mais comuns são:

- Lacunas: verificar se existem lacunas na satisfação das necessidades dos clientes. Você identifica as lacunas comparando o resultado de um processo com a exigência do seu cliente;
- Desperdícios: você pode identificar problemas de desperdícios nas atividades NVA (que não agregam valor);
- Ineficiência: Você pode detectar ineficiência identificando as atividades cujos custos são desproporcionalmente altos em relação ao seu valor;
- Instabilidade: uma alta variação nos insumos, resultados, tempos e/ou qualidade pode indicar a presença de instabilidade;

Através do **Diagrama Espinha de Peixe** você vai identificar as causas básicas de seu problema (o alto consumo de energia da atividade A1, por exemplo). A maneira mais eficaz para identificar as causas de um problema é por meio de um processo estruturado de *brainstorming* entre as pessoas envolvidas nesse processo

(Ostrengra, 1997). A estrutura é baseada nas quatro categorias de elementos de processo que podem ser mudados: os insumos (materiais e informações), as pessoas, os métodos e a tecnologia. Essa estrutura é apresentada na forma de uma espinha de peixe, conforme a figura 6:

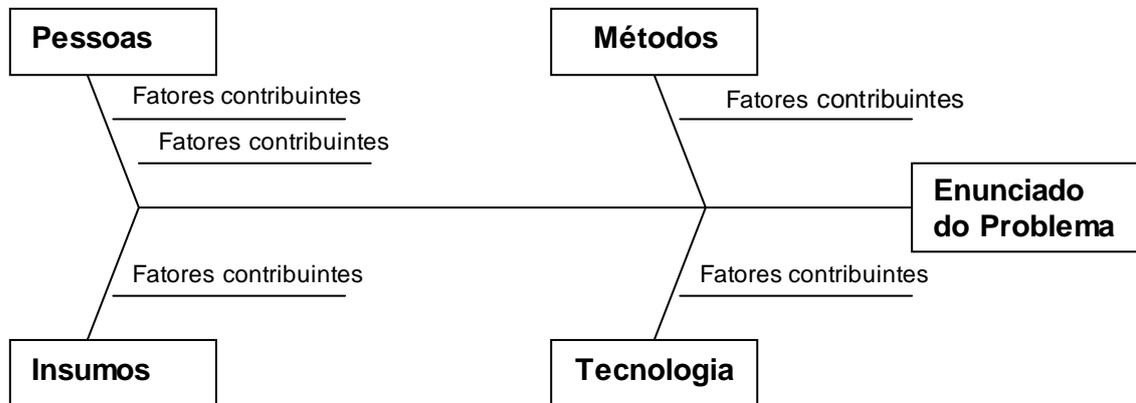


Figura 6 – Diagrama Espinha-de-Peixe

Para esboçar este esqueleto deve-se usar um *flipchart* ou um dispositivo semelhante seguido de uma discussão e análise que deve focalizar a resposta à pergunta: “Em que os métodos (ou os insumos, ou a tecnologia, ou as pessoas) podem estar contribuindo para o problema?” Na verdade, é útil desenvolver a prática de perguntar “por que” cinco vezes separadamente. Esta técnica ajuda a garantir que você não confunda os sintomas com as causas. As respostas a essas perguntas são, então, colocadas no diagrama, conforme mostrado na figura 6, utilizando-se linhas horizontais ligadas ao elemento adequado do processo. Uma vez identificados os problemas do processo e suas causas básicas, você está pronto para desenvolver um **plano de ação** para o aperfeiçoamento do processo.

3ª Etapa: Plano de ação

O plano de ação deve conter abordagens para resolver cada uma das causas básicas dos problemas identificados. Uma vez proposta as maneiras para solucionar cada uma das causas básicas dos problemas identificados, você precisa organizá-las. O quadro 2 mostra como organizá-las evidenciando as causas básicas, as providências sugeridas e as economias prováveis:

Problema	Causa básica	Ações recomendadas	Economias aproximadas	% economia
Alto custo de energia	Consumo excessivo devido ao ar condicionado	Transferir o ar para a parte de baixo minimizando os efeitos do ar quente.	5.000,00	20%
	Consumo excessivo devido ao trabalho noturno	Reduzir a jornada noturna, iniciando as atividades as 7:00hs e encerrando no máximo as 17:30hs	2.000,00	8%
		Colocação de sensores	1.000,00	4%
	Área ociosa	Adequação da área	3.000,00	12%
Total			10.000,00	44%

Quadro 2 – Relação entre problema, causa básicas e ações recomendadas

Conhecendo os problemas, suas causas básicas e sugerindo ações para sua resolução a etapa seguinte é desenvolver procedimentos para evitar que as causas básicas retornem a elevar os custos das atividades.

4ª Etapa: Desenvolver procedimentos para evitar que as causas básicas retornem a elevar os custos das atividades

Para um processo de melhoria contínua e aperfeiçoamento alguns procedimentos devem ser criados para evitar o retorno das causas básicas e, conseqüentemente, a elevação dos custos. No nosso exemplo as próprias ações recomendadas viraram rotinas que proporcionarão economias durante vários anos.

5ª Etapa: Atuar sobre os gastos atribuídos da atividade

Nesta etapa, você vai atuar sobre os gastos atribuídos, ou seja, aqueles que vieram através de direcionadores das atividades que apontaram para esta atividade (Pamplona, 1997). O procedimento para redução dos gastos atribuídos às atividades é semelhante ao utilizado para redução de custos das atividades próprias onde, a partir da 1ª Etapa, conforme já descrito, você identificou as atividades para redução de custos e melhoria. Ao clicar nos gastos atribuídos, uma nova tela aparecerá (figura 7):

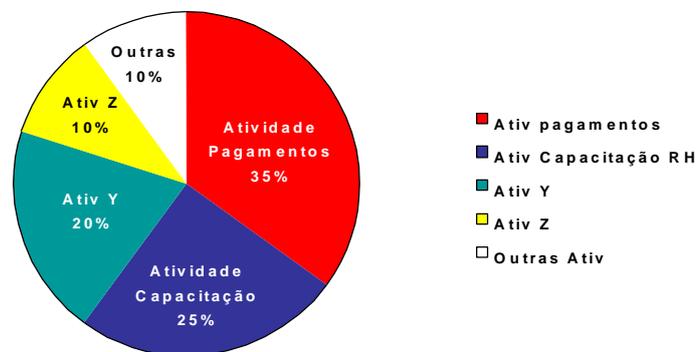


Figura 7 – Participação das atividades atribuídas na atividade A1

Usando, mais uma vez, a regra de Pareto e Sutton, você irá identificar os principais responsáveis pelos gastos atribuídos (atividade de pagamento, atividade capacitação e atividade Y) e, são neles que, inicialmente, você irá atuar. Como a atividade pagamentos é a principal responsável pelo gastos atribuídos é nela que você começará atuar. Clique sobre ela e o quadro 3 aparecerá detalhando informações de importância para apoiar a tomada de decisões:

A t i v i d a d e	V a l o r	%	D i r e c i o n a d o r	V o l u m e d o d i r e c i o n a d o r	% d o V o l u m e t o t a l d o d i r e c i o n a d o r
Pagamentos	17500	35%	Núm Pgtos efetuados	1000	3%
Capacitação RH	12500	25%	Num trein	1500	4%
Atividade y	10000	20%	Num ys	34	25%
Atividade z	5000	10%	Tempo zs	32	23
Outras atividades	5000	10%	-	-	-
Total	50000	100%	-	-	-

Quadro 3 – Direcionadores de atividades que atribuíram custos para atividade A1 e volume de direcionadores

Dessa forma sabe-se quais as atividades que mais contribuíram para o custo da atividade em análise, em ordem decrescente de participação, e quais foram os direcionadores que trouxeram estes custos, com seus volumes e participações.

A atuação sobre estes custos passa pela análise dos direcionadores e como reduzir seu volume. Essa análise força uma verificação do processo da atividade, visando sua otimização, que é um dos principais focos do ABM. A redução de volume do direcionador pode não trazer o efeito desejado sobre os custos, pois o valor por unidade de direcionador, comumente chamado de fator de consumo de atividades, pode aumentar. O problema pode estar nos altos custos da atividade de origem e na incapacidade destes custos se reduzirem com a diminuição do volume de seu direcionador. Dessa forma o custo da atividade é dividido por um denominador menor, aumentando seu valor por unidade e redistribuindo seus custos.

A forma de atuação, nesse caso, deve ser sobre a atividade de origem, e da mesma maneira como descrito para a atividade A1.

5. Atuando sobre os Objetos de Custos

A atuação pode ser feita, também, a partir dos objetos de custos. Suponha que o objeto de custos seja uma ordem de serviço OS1. A figura 8 apresenta a OS e sua composição.

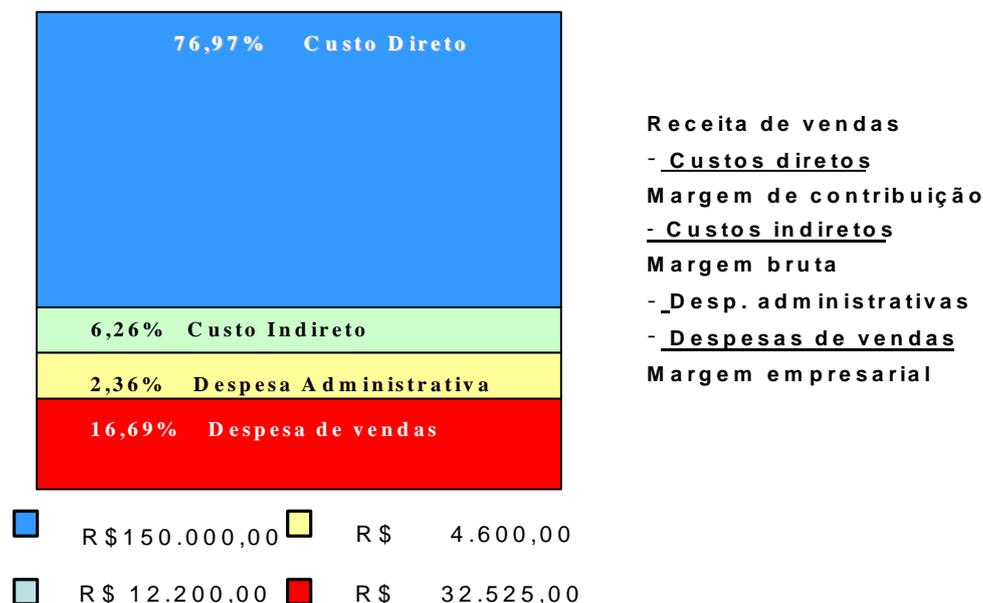


Figura 8 – Composição de Custos da OS e acesso às atividades

Fonte: Farias e outros (2003)

A partir desta visão, você pode ter acesso aos gastos que incidiram sobre a OS1. O quadro 4 mostra os custos diretos que compõem a ordem de serviço.

Custos diretos	Valor	%	Critério
Material	50000	33	Requisição direta
Terceirizados	100000	67	Alocação direta
Total	150000	100	

Quadro 4 – Custos diretos alocados à ordem de serviço

Os outros gastos (Custos Indiretos, Despesa de Administração e Despesas de Vendas), ao serem acessados, o levarão aos quadros 5, 6 e 7 que mostrarão, em detalhes, as atividades, em ordem decrescente de valor, que compõem cada uma desses itens com seus respectivos direcionadores e seus respectivos volumes.

Atividade	Valor	%	Direcionador	Volume do direcionador	% do Volume total
Serviço Técnico a Clientes	12314	99,26	Tempo de dedicação	1000	3%
Implantação Trat. Clientes	91	0,74	Tempo de dedicação	1500	4%
Total	12405	100			

Quadro 5 – Custos Indiretos e as atividades que o compõem

Note que uma das atividades, a de serviço técnico a clientes é responsável por quase todo o custo indireto dessa ordem. A atuação deve ser feita sobre essa atividade da mesma forma que na atividade A1. Um link levará você à atividade.

Atividade	Valor	%	Direcionador	Volume do direcionador	% do Volume total
Disponibilização de acesso	2400	52	Tempo de dedicação	1000	21%
Gestão de caixa	1050	23	Num de funcionários	150	2%
Estratégia e gerenciamento	1010	22	Tempo de dedicação	34	25%
Outras	140	3	Tempo de dedicação		
Total	4600	100	-		

.Quadro 6 – Despesas Administrativas e as atividades que a compõem

Neste caso a atividade disponibilização de acesso é a principal responsável pelas despesas administrativas dessa ordem, seguidas da gestão de caixa e estratégia e gerenciamento. Portanto, são nelas que você concentrará seus esforços de redução de custos da mesma forma que na atividade A1.

Atividade	Valor	%	Direcionador	Volume do direcionador	% do Volume total
Administração de negócios – DTS	20.500	63%	Número de OSs abertas na DTS	100	25%
Comercialização DSB	9.750	30%	Número de OSs abertas na DSB	150	5%
outras	2.275	7%	Tempo de dedicação	-	-
Total	32.525	100%	-	-	-

Quadro 7 – Despesas de vendas e as atividades que a compõem.

Assim como nos casos acima, nota-se que o principal responsável pelos gastos das despesas com vendas está concentrado na atividade administração de negócios – DTS e, é lá que você, inicialmente, irá atuar da mesma forma como atuou na atividade A1.

7. Conclusão

A dificuldade de visualização dos resultados do ABC prejudicam a gestão de custos baseada em atividades. O sistema gráfico ABM/CPqD possibilita aos interessados a leitura de relatórios gráficos claros e tabelas com as informações dispostas de forma lógica, de forma direcionada à administração das atividades e seus custos. Além disso, a facilidade de acesso por vários caminhos – organograma, atividades e ordens de serviços – faz com que seja fácil navegar pelo sistema em busca de oportunidades de melhoria. A estruturação das tabelas e gráficos, apresentando em ordem decrescente os custos nos vários níveis, contribui para direcionar a atenção para os itens que mais importam.

A gestão de custos baseada em atividades pode ser feita seguindo a seqüência de procedimentos sugerida no trabalho, ou não, mas o apoio gráfico e relatórios claros são importantes quaisquer que sejam os passos do ABM.

A fundação CPqD deve adotar o sistema gráfico ABM como parte de um programa contínuo de redução de custos.

Referências Bibliográficas

FARIAS, Antônio Daniel, NEGRA, Elivaldo Della e GONÇALVES, Luis Gustavo Gomes. Demonstração de Resultados Gerencial. Anais do VIII Congresso Internacional de Custos. Punta Del Leste, Uruguai, nov. 2003

KAPLAN, Robert e COOPER, Robin. Custo e Desempenho. São Paulo: Editora Futura, 1998

MAUAD, Luiz Guilherme. Avaliação das Características de Implantação do Sistema de Custeio ABC em uma Instituição de Pesquisa. Itajubá: Dissertação de Mestrado, UNIFEI, 2001

OSTRENGA, Michael e outros. Guia da Ernest & Young para Gestão Total dos Custos. Rio de Janeiro: Editora Record, 1997

PAMPLONA, Edson O. Contribuição para a Análise Crítica do Sistema ABC através da Avaliação de Direcionadores de Custos. São Paulo: Tese de doutorado, FGVSP, 1997

PLAYER, Steve e LACERDA, Roberto. Lições Mundiais da Arthur Andersen em ABM: estudos de casos. São Paulo: Editora Futura, 2000

TURNEY, P. B. Activity-Based Management. Management Accounting. Jan. 1992.

PORTER, Michael E., Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance, New York: The Free Press, 1985.