

LUIZ ARTHUR ZANNI JÚNIOR

**O MODELO ABC/M (*ACTIVITY BASED COST MANAGEMENT*) COMO
FERRAMENTA NO GERENCIAMENTO DE DESPESAS DE VENDAS E
DISTRIBUIÇÃO E MAXIMIZADOR DA LUCRATIVIDADE E PERFORMANCE DA
EMPRESA**

**Monografia apresentada ao Curso de
Especialização em Contabilidade e Finanças,
Setor de Ciências Sociais Aplicadas,
Universidade Federal do Paraná, como
requisito parcial à obtenção do título de
especialista em Contabilidade e Finanças.**

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Márcia Bortolocci

CURITIBA

2009

Zanni Junior, Luiz Arthur

O Modelo ABC/M (*Activity Based Cost Management*) Como Ferramenta no Gerenciamento de Despesas de Vendas e Distribuição e Maximizador da Lucratividade e *Performance* da Empresa / Luiz Arthur Zanni Junior. – Curitiba, 2009. 93f. il (algumas color.); 29 cm.

Orientadora: Márcia Bortolucci

Monografia (Especialização em Contabilidade e Finanças) – Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

1. ABC/M; 2. ABC; 3. ABM; 4. Canais de Vendas; 5. Distribuição; 6. Direcionadores de Custos.

RESUMO

Os sistemas de custeio tradicionais, ainda usados por muitas empresas para a tomada de decisão, esclarecem muito pouco sobre a real dinâmica de custos nos negócios e acabam induzindo a tomada de decisão com base em informações distorcidas e incompletas. O modelo ABC/M (*Activity Based Cost Management*), objeto da proposta desse estudo, foi desenvolvido como uma solução prática para problemas associados aos sistemas tradicionais de custos gerenciais, os quais as empresas agora percebem que estão distorcidos e incompletos. Além de buscar soluções para o problema de alocações subjetivas e arbitrárias de custo fixos, o modelo ABC/M também provê informações adicionais para análises que possam resultar em planos de ação de melhorias, estratégicas ou operacionais. O objetivo principal desse estudo é o de prover fundamentação teórica para o modelo ABC/M aplicado às atividades de vendas e distribuição, seus benefícios no processo de tomada de decisão e na melhora na eficiência dos processos operacionais, bem como exemplos de como empresas inovadoras se utilizaram das informações produzidas pelo novo sistema para maximizar seus resultados.

Palavras-chave: ABC/M, ABC, ABM, Canais de Vendas e Distribuição, Direcionadores de custos.

ABSTRACT

The traditional cost systems, still used by many companies for decision making, throw little light on the real cost dynamics, which may lead to decisions based on wrong and distorted information. The ABC/M model (Activity Based Cost Management), objective of this study, was developed as a practical tool for problems associated with traditional cost systems, in which the companies realized to be distorted and incomplete. In addition to search for a solution for the problems associated with arbitrary cost allocation, the ABC/M also supplies additional information for analysis that can result in improvement and strategic plans. This study's main objective is to provide theoretical fundamentals for the ABC/M model applied to sales and distribution activities, its benefits in decision making process and business process improvement, as well as practical cases of how innovative companies utilized ABC/M information to maximize their results.

Palavras-chave: ABC/M, ABC, ABM, sales and distribution channels, cost drivers.

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

ABC – Activity Based Costing (Custeio Baseado em Atividades);

ABM – Actitivity Based Manangement (Gerenciamento Baseado em Atividades);

ABC/M – Activity Based Cost Management (Gerenciamento Baseado em Custos por Atividades).

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA.....	11
1.2. OBJETIVOS	16
1.2.1. OBJETIVO GERAL	16
1.2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	17
1.3. JUSTIFICATIVA DA PESQUISA.....	17
1.4. ABORDAGEM DA PESQUISA.....	19
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	21
2.1. DEFINIÇÃO DE CANAIS DE DISTRIBUIÇÃO	21
2.2. A IMPORTÂNCIA DOS CANAIS DE DISTRIBUIÇÃO.....	24
2.3. O VAREJO BRASILEIRO	26
2.3.1. Aspectos do varejo brasileiro.....	27
2.4. GERENCIANDO DESPESAS DE DISTRIBUIÇÃO	32
2.5. A EVOLUÇÃO DO GERENCIAMENTO DE CUSTOS	35
2.6. CONCEITOS BÁSICOS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	38
2.6.1. CONCEITOS DE RASTREABILIDADE DE CUSTOS	39
2.6.2. CONCEITOS DE SISTEMAS DE CUSTEIO	40
2.7. O CUSTEIO ABC/M	46
2.7.1. Introdução	46
2.7.2. A metodologia do sistema abc.....	51
2.7.3. Benefícios do abc.....	57
2.7.4. A evolução para o abc/m e a gestão de atividades	60
2.7.5. Desenho e implementação do modelo abc/m	73
2.7.6. Fatores críticos de sucesso	82
2.7.7. Sistema abc/m para vendas e distribuição	83
3. ESTUDO DE CASO – HP	89
4. CONCLUSÕES	93
REFERÊNCIAS.....	95

1 INTRODUÇÃO

A redução de custos representa um dos veículos primários para as empresas atingirem vantagem competitiva. A batalha para sustentar e incrementar a lucratividade das corporações cresce de maneira cada vez mais árdua na maior parte dos setores da economia. As margens estão menores, de um lado, pela crescente melhora da concorrência e, por outro, devido ao maior acesso a informações por parte do consumidor, o que amplia a sua gama de opções no processo de compra.

Os sistemas de custeio tradicionais, ainda usado por muitas empresas para a tomada de decisão, esclarecem muito pouco sobre a real dinâmica de custos nos negócios, uma vez que o principal objetivo pelos o quais foram criados é o de controle. Como resultado, as empresas não estão em controle da lucratividade a um nível de detalhe que suporte um substancial processo de decisão.

O modelo ABC/M (*Activity Based Cost Management*), objeto da proposta desse estudo, foi desenvolvido como uma ferramenta prática para problemas associados aos sistemas tradicionais de custos gerenciais, o qual as empresas agora percebem que estão distorcidos e incompletos.

De acordo com Cokins (1996), o ABC/M é a combinação de duas ferramentas gerenciais cuja base são as informações das atividades envolvidas na produção de produtos ou serviços. A primeira ferramenta é o sistema de custeio ABC (*Activity Based Costing*) que visa corrigir distorções provocadas pelos sistemas de custos tradicionais e, a segunda, é a ferramenta denominada de ABM (*Activity Based Management*) ou seja, o conjunto de ações táticas e operacionais executadas a partir das informações geradas pelo custeio ABC, visando a melhoria dos processos da empresa.

A esse respeito, pode-se dizer que muitas das demandas para recursos organizacionais surgem não apenas de produtos, mas também de clientes e canais de vendas e distribuição. Desse modo, as empresas devem entender como servir seus clientes a um lucro econômico sustentável e, dentro deste contexto, o modelo ABC/M capacita administradores a entender a lucratividade por produto, cliente e

canal de vendas, o custo dos processos de negócios e de como aprimorá-los visando maximizar os investimentos da empresa.

Além disso, segundo Cokins (1996), as variáveis que impactam as despesas fixas não são esclarecidas de maneira adequada nos sistemas de gerenciamento tradicionais pois as mesmas são tratadas como despesas do período ou alocadas de maneira arbitrária aos objetos de custos. Diante deste cenário, os administradores necessitam entender a dinâmica de custos de vários clientes e canais servidos para aprimorarem suas operações e maximizar o retorno do investimento. O ABC/M, diante deste cenário, é uma ferramenta que visa minimizar essa falha ao descrever os processos de negócios em um nível detalhado de atividades, tal que novos entendimentos possam ser construídos e apontar onde os lucros podem ser realizados e onde são perdidos.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

Kaplan, Atkinson, Young & Banker (2000) conceituam contabilidade gerencial como o processo utilizado para identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas. Além disso, a informação gerencial contábil mede o desempenho econômico de unidades operacionais descentralizadas, como as unidades de negócios, as divisões e os departamentos. Essas medidas de desempenho econômico ligam a estratégia da empresa à execução da estratégia individual de cada unidade operacional.

Ainda a esse respeito, segundo os autores a informação gerencial contábil é, também, um dos meios primários pelo qual operadores/funcionários, gerentes intermediários e executivos recebem *feedback* sobre o seu desempenho capacitando-os a aprenderem com o passado e melhorarem para o futuro. Diante desse cenário, a importância de um sistema de custeio que forneça informações relevantes e acuradas a respeito dos custos dos serviços e lucratividade de clientes torna-se cada vez mais latente.

Além disso, os autores argumentam que a composição dos custos de produção têm mudado substancialmente nos últimos anos. No início da década de 90, quando muitos negócios se instalaram, a mão de obra direta representava uma grande proporção, às vezes 50% ou mais, dos custos totais de produção. Os custos dos materiais diretos também eram substanciais. Como resultado, os sistemas de contabilidade de custos eram desenhados para enfatizar a avaliação e o controle de mão-de-obra direta e dos materiais e serviram apropriadamente a esse propósito.

Kaplan e Cooper (1997) afirmam que no ambiente empresarial de hoje, a mão-de-obra direta é apenas uma pequena parte dos custos de produção. A grande mudança na estrutura de custos é que os custos de apoio participam com a maior parte. Essa mudança têm ocorrido devido a uma maior automação nos processos de produção, mais atividades relacionadas à engenharia de produção, programação e de *setups* das máquinas; ênfases na melhoria do serviço ao cliente e aumento nas atividades de apoio requeridas pela proliferação de múltiplos produtos. Além disso, os custos indiretos associados às atividades de distribuição, vendas, marketing e administrativas têm aumentado, mesmo com o declínio contínuo dos custos de mão-de-obra direta e aumento das vendas nos últimos anos.

As despesas com vendas e distribuição representam cada vez mais uma parcela significativa do total das vendas das empresas de bens de consumo devido, principalmente, às dimensões continentais de países como Brasil, China e Estados Unidos e às características de compra do varejo que demandam cada vez mais serviços por parte do vendedor. O *Bureau of Economic Analysis* em 1999 apud Novaes (2004), órgão de estatística econômica dos Estados Unidos, estima em 9,9% a participação da Logística comercial, responsável pela distribuição física dos produtos dentro da cadeia suprimentos, na economia americana. No Brasil não existem estatísticas oficiais, mas autores como Novaes (2004) citam estimativas de até 20% do PIB.

Ainda a esse respeito, Novaes (2004) argumenta que a evolução dos custos está diretamente ligada à evolução das práticas comerciais e do comportamento do consumidor nos últimos anos. Empresas de qualquer local do mundo podem vender e entregar seus produtos em diversos países graças ao advento do comércio

eletrônico e da evolução da cadeia de suprimentos que reduz cada vez mais o tempo de entrega ao consumidor final.

Conforme descreve Novaes (2004), ao longo da cadeia produtiva o objetivo final do processo é o consumidor que, tradicionalmente, se abastece do varejo que constitui o negócio final de um canal de comercialização. Esse canal liga os fabricantes e seus fornecedores, a atacadistas e varejistas, e esses últimos aos consumidores finais.

Ainda de acordo com o autor, é possível dividir as atividades varejistas em dois grupos: varejo com loja e varejo sem loja. O primeiro, que é a versão tradicional, incorpora os supermercados, lojas de departamentos, lojas especializadas, enfim, todos os estabelecimentos que dispõem de uma instalação predial específica para expor seus produtos, receber os clientes e realizar as vendas. O varejo sem loja, ao contrário, opera de forma diversa, estabelecendo contato com o consumidor de várias maneiras, mas sem dispor de um prédio ou de uma sala para exposição das mercadorias e atendimento dos clientes.

De acordo com pesquisa realizada pela *Retail Industry Statistics & Research* em 2003 *apud* Novaes (2004), as atividades varejistas nos Estados Unidos representaram aproximadamente 28% do PIB norte-americano. Em 2006 a PAC (Pesquisa Anual de Comércio, realizada pelo IBGE, consultado em 2008) estimou, no Brasil, 1584 mil estabelecimentos exercendo a atividade de revenda de mercadorias, pertencentes a 1510 mil empresas comerciais, e que, em conjunto, geraram cerca de R\$ 1,1 trilhão de receita operacional líquida. O número de pessoas ocupadas no comércio totalizou 7600 mil e o valor pago em salários, retiradas e outras remunerações atingiu R\$ 61,6 bilhões.

Dentro desse contexto, BALLOU (2002, p. 21) definiu a logística como “um conjunto de atividades funcionais que é repetido muitas vezes ao longo da cadeia de suprimentos, através do qual as matérias-primas são convertidas em produtos acabados e o valor é adicionado aos olhos dos consumidores”. Desse modo, a cadeia de suprimentos pode ser definida como a integração dos processos industriais e comerciais, partindo do consumidor final e indo até os fornecedores iniciais, gerando produtos, serviços e informações que agreguem valor para o cliente, conforme demonstrado na Figura 1.

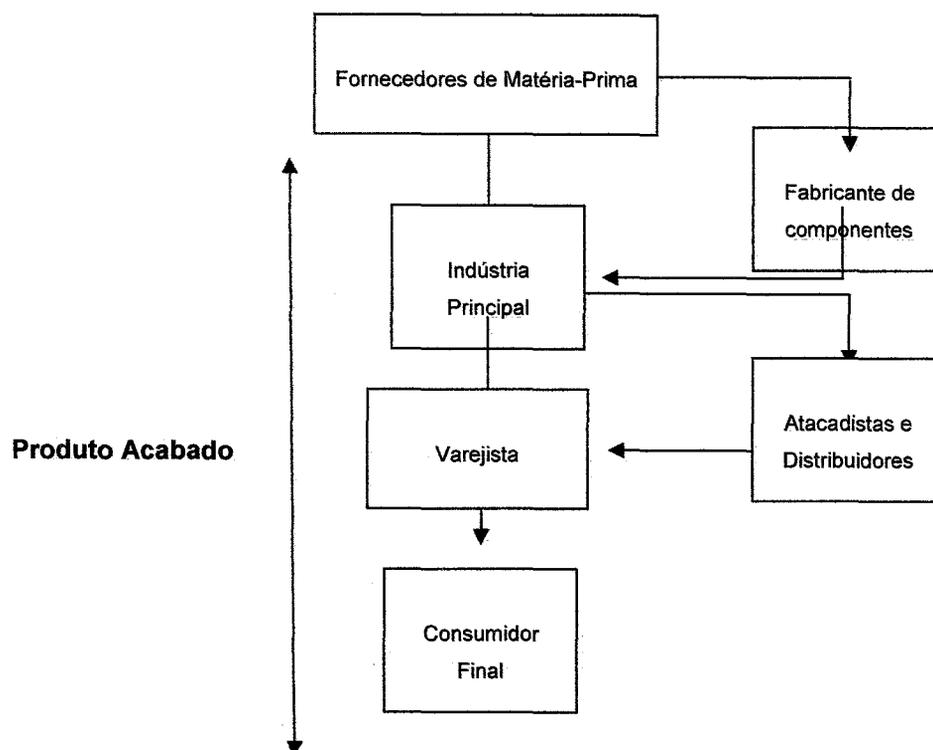


Figura 1 – Cadeia de Suprimentos

Fonte: Novaes (2004, p. 39)

Este estudo visa focar nos processos referentes a venda e distribuição dos produtos acabados, ou seja, as ferramentas para um gerenciamento efetivo das despesas referentes às atividades de vender e distribuir produtos em um varejo geograficamente diversificado e pulverizado como o brasileiro.

É muito discutido no mundo empresarial os problemas de se tentar alocar essas despesas aos objetos de custos como clientes ou canais de distribuição. Alega-se que tais despesas são fixas e que, portanto, qualquer alocação a objetos de custos individuais seria arbitrário e enganoso. A teoria econômica convencional e os sistemas de contabilidade gerenciais tratam os custos como variáveis apenas em caso de mudanças de curto prazo nas flutuações de *output*. Com o uso cada vez

maior de ferramentas eletrônicas e a menor participação da mão-de-obra direta, a alocação dos custos fixos pode impactar de maneira significativa a lucratividade de produtos e clientes, levando administradores a tomar decisões com base em informações que podem estar distorcidas.

De acordo com Kaplan e Cooper (1997), a média das despesas com vendas, *marketing*, distribuição e administrativa representam cerca de 22% das vendas das empresas americanas, contra 15-20% de 3 décadas atrás, mesmo com o aumento das vendas em 300%.

Nesse caso, segundo os autores citados anteriormente, se tais despesas fossem realmente fixas e como as vendas triplicaram de tamanho, elas deveriam representar um percentual muito menor. Isso acontece porque a natureza dessas despesas na verdade não é fixa. Elas são variáveis e estão crescendo, muitas vezes, a taxas maiores que o aumento das vendas. Para uma despesa ser tratada como fixa, a mesma deveria se manter constante (em valores absolutos), independentemente do nível de produção e vendas.

Diante desse contexto, os sistemas de custeio ABC (*Activity Based Costing*) emergiram em meados da década de 1980 para cumprir a necessidade por informações acuradas sobre o custo das demandas de recursos para produtos, serviços, clientes e canais. A nova ferramenta permitiu que as despesas indiretas e de suporte fossem alocadas, primeiro em atividades e processos para então, em uma segunda etapa, alocá-las em produtos, serviços e clientes.

Os sistemas ABC fornecem aos administradores uma fotografia mais clara da natureza econômica de suas operações. Essa visão mais clara dos custos obtida pelo ABC levou naturalmente ao ABM (*Activity Based Management*), um conjunto de ações de melhorias estratégicas e operacionais que têm como base as informações de custos do sistema ABC.

Ainda de acordo com Kaplan e Norton (1997), o ABM habilita as organizações a cumprir seus processos com menos demandas sobre os recursos operacionais, ou seja, a organização consegue atingir o mesmo resultado a um custo total menor. A combinação integrada e coordenada entre o ABC (informação estratégica de custos) e o ABM (conjunto de ações operacionais ou táticas

planejadas ou implementadas baseadas nas informações de custos das atividades) é o que chamamos de ABC/M.

Desse modo, ao eliminar as distorções provocadas pelos critérios arbitrários de alocação dos sistemas de custeio tradicionais e buscar maneiras de tornar os processos mais eficientes eliminando as atividades que não agregam valor ao cliente, o ABC/M mostra de maneira acurada o real custos dos produtos e serviços, o que representa uma importante ferramenta de tomada de decisão gerencial e tem impacto direto na formação de preço e lucratividade de produtos e serviços.

Um dos maiores desafios das empresariais é a mensuração da lucratividade por cliente, ou seja, saber quais clientes (ou segmentos) são lucrativos após contabilizar todos os custos de servi-los (vendas, processamento de ordem de venda, distribuição, serviços, cobrança, etc). Com as informações do ABC/M é possível identificá-los e tomar ações para tornar clientes não lucrativos em lucrativos e, se necessário, passar os clientes não lucrativos para os competidores.

Dessa forma, esse trabalho procura responder de que forma o modelo ABC/M pode auxiliar as empresas a melhor gerenciar e otimizar as despesas de vendas e distribuição?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Desse modo, este trabalho visa relatar como o modelo ABC/M pode auxiliar as empresas a melhor gerenciar e otimizar as despesas de vendas e distribuição.

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos dessa pesquisa são:

- Abordar os sistemas de custeio existentes ;
- Abordar o conceito teórico do ABC/M;
- Analisar as vantagens em relação aos sistemas de custos tradicionais;
- Identificar os principais passos para se calcular o custo de atividades através do modelo ABC;
- Revisar exemplos de como empresas inovadoras usaram o modelo ABC/M para alavancar seus resultados.

1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

As despesas com vendas e distribuição representam cada vez mais uma parcela significativa do total das vendas das empresas devido, principalmente, às dimensões continentais do Brasil e as características do varejo altamente pulverizado e com diferentes demandas dependendo do canal de vendas a qual pertence. Os sistemas de custos tradicionais, com seus procedimentos de alocações arbitrárias, não atende às necessidades dos tomadores de decisão, pois distorce as informações de custos e lucratividade de produtos e serviços. Diante desse cenário, a importância por um sistema de custeio que forneça informações relevantes e acuradas a respeito dos custos dos serviços e lucratividade de clientes e canais de distribuição torna-se cada vez mais latente.

De acordo com Cokins (2001) a causa primária da mudança da natureza dos custos de direto para indiretos, logo a frente do processo de automatização do trabalho, foi a gradual proliferação de produtos e serviços. Nas últimas décadas, as

empresas vem aumentando a variedade de produtos e serviços oferecidos, bem como utilizando uma maior variedade de canais de vendas e distribuição. Além disso, as organizações tem servido mais e diferentes tipos de clientes. Ao introduzir uma grande variedade e diversidade cria-se uma maior complexidade que, por sua vez, resulta em maiores despesas fixas e indiretas para gerenciar.

Entretanto, os sistemas de custos tradicionais fornecem muito pouca informação aos gerentes a respeito de oportunidades de onde é possível cortar custos. Eles apenas apontam aonde os custos estão sendo alocados e nenhuma indicação a respeito do que está gerando tais custos. Desse modo, a gerência é obrigada a fazer cortes baseado na intuição e não em informações gerenciais acuradas e eficazes. Conseqüentemente, a empresa acaba não atacando pontos importantes de redução de custos como a implementação de pedidos mínimos, o que reduziria o nível de atividades.

Além disso, os sistemas de custeio tradicionais ignoram as despesas chamadas de “abaixo da linha”, como vendas, distribuição, pesquisa e desenvolvimento e administração. Em muitas empresas, estes custos não são alocados a diferentes mercados, clientes, canais de distribuição e mesmo produtos. Muitas empresas acreditam que tais custos são fixos. Desse modo, tais custos são tratadas de forma igual entre todos os clientes. No entanto, alguns clientes são mais caros de servir do que outros e as alocações de custos arbitrárias podem atrapalhar o processo de tomada de decisão.

A conclusão é que os sistemas de custeio tradicionais não apuram os custos acuradamente e podem distorcer as estratégias de preço e marketing. Além de não auxiliarem no aprimoramento das operações, as empresas são forçadas a trabalharem com informações distorcidas que as desencorajam de tomar medidas como a redução de níveis de inventários, melhorar o atendimento ao cliente e construir melhores produtos.

O modelo ABC/M surgiu como uma alternativa aos sistemas tradicionais de custeio e pode ser extremamente valioso para uma organização, pois fornece informações de custo e consumo de atividades operacionais e que contem potencial para usos estratégicos específicos, como:

- Determinar o custo de serviços;
- Avaliar custos e lucratividade de clientes;
- Análise estratégica de quais produtos, canais ou clientes a empresa deve focar;
- Servir como input fundamental para custos-alvo;
- Prover *benchmarking* para mensurações;
- Identificar custos redundantes;
- Prover custos dos processos e análise de processos de negócios;
- Rastrear o impacto de esforços de reengenharia;
- Melhor entendimentos dos direcionadores de custos.

A principal diferença entre o ABC/M e os sistemas tradicionais é a metodologia de alocação de custos. O ABC/M descreve atividades usando o verbos no infinitivo, como “inspecionar produtos”, “abrir nova conta de cliente”, ou “processar reclamação de cliente”. Essa técnica dá ao ABC/M sua flexibilidade, pois permite aos usuários um melhor entendimento das atividades e dos recursos que elas consomem orientando as decisões de processos de melhoria e redução de custos. Do outro lado, os sistemas tradicionais utilizam o linguajar de plano de contas contábil, muito menos orientado a melhoria de processo. Ao traduzir da visão tradicional de plano de contas para atividades e processos, o modelo ABC/M preserva o total de despesas e receitas reportados, mas, permite enxergá-los de maneira diferente.

1.4 PROCEDIMENTOS METODODOLÓGICOS

Segundo Gil (2002, p. 17), “pode-se definir pesquisa como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas

que são propostos”. Desse modo, a pesquisa deve ser desenvolvida através de conhecimentos disponíveis e a utilização de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos.

O estudo tem o objetivo de ser uma pesquisa formal e descritiva, utilizando como tipo de delineamento o procedimento de pesquisa bibliográfica e estudo qualitativo. Uma pesquisa descritiva, segundo Koche (2006, p. 124), “estuda as relações entre duas ou mais variáveis de um dado fenômeno sem manipulá-las.” Ainda segundo Koche (2006), na pesquisa descritiva não há manipulação a priori das variáveis, pois a constatação de sua manifestação é feita a posteriori.

De acordo com Cooper e Schindler (2004), os estudos formais, ao contrário dos estudos exploratórios, são normalmente estruturados com hipóteses ou questões investigativas claramente declaradas.

O procedimento de pesquisa bibliográfica, segundo Gil (2002, p. 44), “é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. A vantagem da pesquisa bibliográfica é que permite ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente. Serão utilizados livros e artigos científicos na área de administração financeira para a elaboração desse estudo.

O método qualitativo, segundo Marconi e Lakatos (2007), preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, fornecendo análise mais detalhada sobre investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento e teve sua origem na prática desenvolvida pela Antropologia. Ainda segundo os autores, na pesquisa qualitativa, primeiramente faz-se a coleta dos dados a fim de poder elaborar a “teoria de base”, ou seja, o conjunto de conceitos, princípios e significados. Desse modo, faz-se necessário correlacionar a pesquisa com o universo teórico.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 DEFINIÇÃO DE CANAIS DE DISTRIBUIÇÃO

Dentro das atividades ligadas ao varejo, o segmento responsável pelo deslocamento dos produtos acabados desde a manufatura até o consumidor final é denominado distribuição. De acordo com Novaes (2004), na prática a distribuição de produtos é analisada sob diferente perspectiva funcional pelos técnicos de Logística, de um lado, e pelas áreas de marketing e vendas, de outro. Os especialistas em Logística denominam de distribuição física de produtos, ou resumidamente distribuição física, os processos de operacionais e de controle que permitem transferir os produtos desde o ponto de fabricação, até o ponto em que a mercadoria é finalmente entregue ao consumidor. Assim, os responsáveis pela distribuição física operam elementos específicos, de natureza predominantemente material: depósitos, veículos de transporte, estoques, equipamentos de carga e descarga, entre outros.

Por outro lado, ainda de acordo com Novaes (2004), os departamentos de marketing e vendas encaram a cadeia de suprimentos focando mais nos aspectos ligados à comercialização dos produtos e aos serviços a ela associados. A maior parte dos produtos comercializados no varejo chega às mãos dos consumidores através de intermediários: o fabricante ou montadora que produz o objeto, o atacadista ou distribuidor, o varejista, e eventualmente outros intermediários. Sob esse enfoque, os elementos que formam a cadeia de suprimentos, na parte que vai da manufatura ao varejo, formam o **canal de distribuição**. Por exemplo, o canal de distribuição de determinado produto pode envolver os seguintes setores:

- Departamento de vendas do fabricante;
- Atacadista;
- Varejo;

- Serviços de pós-venda (montagens, assistência técnica).

Ainda segundo o autor, existe um paralelismo e uma correlação estreita entre as atividades que constituem a distribuição física de produtos e os canais de distribuição (Figura 2). Em função da estratégia competitiva adotada pela empresa, é escolhido um modelo de distribuição específico para, então, serem definidas as atividades logísticas relacionadas à distribuição física.

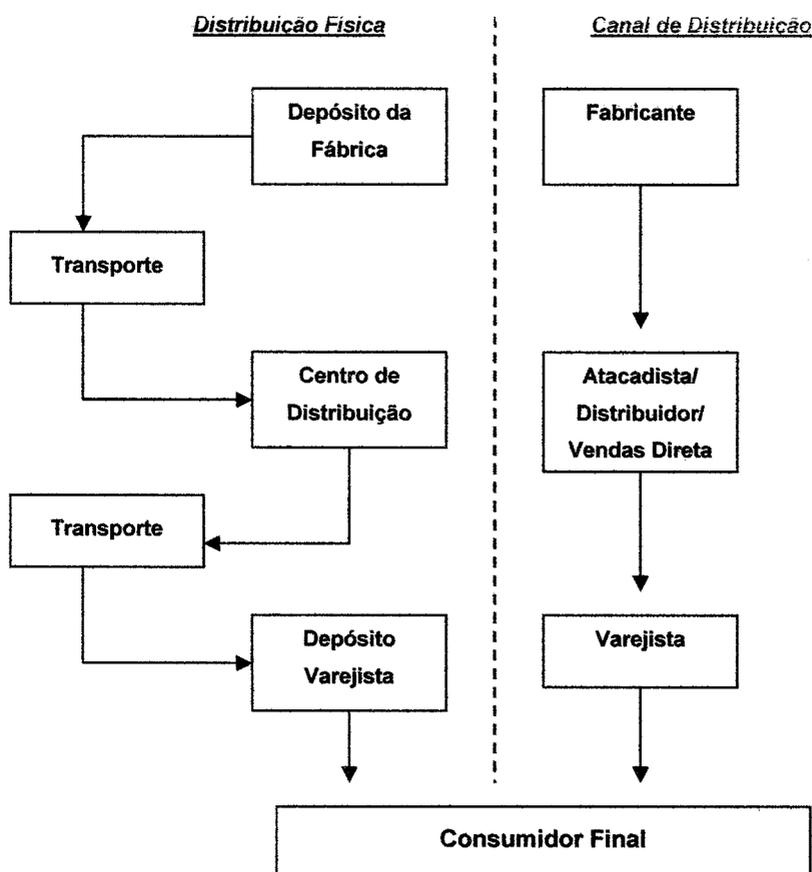


Figura 2 – Paralelismo entre Logística e Vendas

Fonte: Novaes (2004, p. 111)

A definição do canal (ou canais) de distribuição, com os serviços a ele associados, não prescinde, por outro lado, de uma análise criteriosa de suas implicações sobre as operações logísticas. Algumas vezes, as soluções imaginadas no papel podem se revelar muito onerosas na prática. Assim, como quase tudo em

Logística, é necessário adotar um enfoque sistêmico na definição dos canais de distribuição e na estruturação da distribuição física decorrente. Outro aspecto importante a considerar é que os canais de distribuição selecionados por uma empresa são de difícil alteração, mantendo-se fixos por muito tempo pois envolvem outras empresas, agentes, acordos comerciais, etc.

Isso posto, uma vez definidos os canais de distribuição, pode-se identificar os deslocamentos físicos-espaciais que os produtos serão submetidos, detalhando-se, a partir dessa análise, a rede logística e o sistema de distribuição física decorrentes. A rede logística é composta pelos armazéns, centros de distribuição, estoque de mercadorias, meios de transportes utilizados, e a estrutura de serviços complementares.

Sobre essa cadeia, Novaes (2004) descreve que no processo de distribuição dos produtos, desde a fábrica até o consumidor final na cadeia de suprimentos, podem ocorrer situações diversas, formando canais típicos de comercialização. As principais situações são as seguintes:

- O fabricante abastece diretamente as lojas de varejo;
- O fabricante abastece seus próprios depósitos ou centros de distribuição e, a partir desses pontos, abastece as lojas de varejo;
- O fabricante abastece os centros de distribuição do varejista que, por sua vez, abastece as lojas;
- O fabricante abastece o depósito do atacadista ou distribuidor que, por sua vez, abastece as lojas;
- O fabricante distribui seus produtos para o centro de distribuição de um operador logístico, que posteriormente faz as entregas às lojas de varejo;
- O fabricante entrega o produto diretamente no domicílio do consumidor final, utilizando o correio ou serviço de *courier* (vendas pela Internet, telefone ou fax, vendas por meio de catálogo e outras).

2.2 A IMPORTÂNCIA DOS CANAIS DE DISTRIBUIÇÃO

Segundo Gorchels, Marien e West (2004), empresas de todo o mundo estão descobrindo que, mesmo contanto com um produto superior, uma forte comunicação em marketing e um preço competitivo, sua participação no mercado pode ser comprometida quando não há foco na estratégia de canais de distribuição. Divisão entre canais, o impacto da tecnologia e o equilíbrio entre grandes canais parceiros de um lado e, pequenos e regionais parceiros de outro são alguns dos fatores impactantes no ambiente estratégico das empresas.

Desse modo, para um produto ou serviço ter sucesso no mercado, eles devem estar no lugar e na maneira que os consumidores desejam comprar. Setores como o bancário que tem aberto novas oportunidades de negócios com seus clientes como o telefone e a internet e até mesmo em agências em supermercados. Grandes Indústrias tem dividindo seus investimentos no varejo tradicional com grandes redes de varejo de modo a alcançar novos clientes ou oferecer aos atuais clientes mais opções. Tudo isso para acompanhar as mudanças no comportamento de compras dos consumidores.

Muitas outras empresas tem alterado suas estratégias de canais para acompanhar essas mudanças. A Avon, segundo os autores citados anteriormente,, recentemente decidiu mudar a sua estratégia de vendas direta no canal tradicional devido ao crescimento da idade média de suas consumidoras. A empresa decidiu abrir boutiques nas lojas de departamentos J.C. Penney de modo a alcançar consumidoras mais novas e ativas no mercado. Do mesmo modo, muitas outras empresas tem alterado suas estratégias de canais, dividindo o foco dos canais de distribuição direta e de distribuidores com canais alternativos de vendas como a internet.

De acordo com Anderson, Coughlan, El-Ansary e Stern (2001), um canal é definido como um grupo de organizações com relações interdependentes envolvidas no processo de tornar um produto ou serviço disponível para consumo ou uso do consumidor final, agregando valor aos mesmos e criando vantagens competitivas. Ainda segundo os autores citados acima, esse processo pode incluir a

movimentação física, armazenamento, pre-venda, negociações, atividades de pós vendas; processamento de ordem de compras, crédito e cobrança e várias outras atividades de serviços.

Ainda sobre o conceito, os autores afirmam que uma empresa pode utilizar uma variedade de canais de vendas direto – através de força de vendas direta, mala direta, internet e lojas próprias; e canais de vendas indiretos – representantes de vendas, distribuidores, concessionárias e varejistas. Representantes de indústrias ou independentes são indivíduos ou agentes que funcionam como uma força externa de vendas para uma empresa. Geralmente chamados de *brokers* ou agentes, essas organizações intermediam compradores e vendedores e são pagos através de comissões. Distribuidores e Atacados geralmente compram produtos, são compensados através de descontos na tabela de preços e , normalmente, vendem para varejistas ou consumidores finais.

Desse modo, os canais de marketing e distribuição contam com intermediários basicamente para facilitar o processo de busca. O processo de busca é caracterizado pela incerteza tanto na parte do vendedor como na do comprador. Os consumidores finais não têm certeza sobre onde encontrar produtos e serviços que eles buscam, enquanto os vendedores não têm certeza de como atingir os consumidores finais. Se os intermediários não existissem, vendedores sem uma marca conhecida no mercado seriam incapazes de gerar muitas vendas. Sem a figura dos intermediários, cada produtor teria que interagir com cada potencial cliente de modo a criar todas as possibilidades de negociações que o mercado oferece. Os intermediários ainda reduzem a complexidade do sistema de negociação e, desse modo, facilitam as transações de negociações. Em suma, os intermediários fazem parte dos canais de distribuição pois possuem um papel importante de agregar valor e reduzir os custos do canal.

2.3 O VAREJO BRASILEIRO

De acordo com um estudo realizado pelo BNDES (Santos e Costa, 1996), uma das características do setor de comércio e serviços é a ausência de uma tipologia adequada para a definição do setor, que tem características próprias e diferenciadas do ponto de vista acadêmico e analítico, englobando diversas atividades não comparáveis entre si.

Desta forma, não existe uma classificação única para o setor, tanto no meio acadêmico quanto nos órgãos oficiais públicos ou representativos de classes. O IBGE tem a classificação mais abrangente das atividades consideradas de comércio e serviço, que engloba comércio de mercadorias, transportes, comunicações, serviços pessoais e auxiliares, atividades financeiras e governamentais.

O varejo integra funções clássicas de operação comercial: procura e seleção de produtos, aquisição, distribuição, comercialização e entrega. É tradicional absorvedor de mão-de-obra, historicamente menos qualificada que a empregada no setor industrial, caracterizando-se pela alta rotatividade do emprego. No entanto, a função de setor compensatório do desemprego na indústria tende a ser reduzida, uma vez que o novo padrão de concorrência também exige o emprego de tecnologias poupadoras de mão-de-obra e a melhor qualificação dos empregados.

Além disso, de acordo com os autores, o setor é extremamente elástico e existe forte suscetibilidade à política econômica. O volume de vendas responde de maneira relativamente rápida às mudanças na conjuntura macroeconômica e nos indicadores mais diretos de renda dos consumidores. Enquanto para a variação nas vendas de bens não-duráveis tem como indicador relevante o salário mínimo, devido à influência que exerce sobre o consumo de alimentos, a variação nas vendas de bens duráveis e semiduráveis são mais sensíveis às variações na massa salarial.

Ainda a esse respeito, os autores observam que a estabilidade de preços e o aumento da concorrência enfatizaram a preocupação com a eficiência operacional em detrimento do enfoque financeiro, impulsionando novos procedimentos de acordo com padrões de competitividade internacionalmente adotados, dos quais se destacam aqueles liderados pela rede Wall Mart.

Dentre estes novos procedimentos, os autores destacam o aspecto logístico das principais atividades características do comércio (compras, entrada, distribuição e comercialização) e sua correta integração, baseada no princípio do ganho de todos ao longo da cadeia (*supply chain*), a partir da realização de acordos de parceria entre fornecedores, atacadistas, varejistas e distribuidores.

Esta nova concepção operacional constitui-se em uma das mais efetivas fontes de vantagem comparativa sustentável, capaz de otimizar a operação total. Dela decorrem, por exemplo, a redução de inventários, que libera espaços para vendas ou outras funções, a menor necessidade de centros de distribuição e a maximização da eficiência no uso de frotas, entre outros benefícios.

2.3.1 Aspectos do varejo brasileiro

A melhoria operacional, segundo o estudo de Santos e Costa (1996), é uma consequência do fim da inflação. Ainda a esse respeito, os autores afirmam que a convivência com o processo inflacionário crônico característico da economia brasileira até recentemente, entre outros motivos, fez com que as empresas brasileiras não procurassem competir com base em estratégias articuladas voltadas para a redução de preços e custos. Ao contrário, em épocas de alta inflação, observou-se o comportamento ofensivo dos lojistas, caracterizado pela prévia e constante remarcação de preços. A lucratividade financeira tornou-se tão ou mais importante que a operacional.

O varejo brasileiro, em geral, caracterizava-se pelos seguintes fatores, ainda de acordo com Santos e Costa (1996) :

- concorrência segundo região ou regionalização da concorrência: lojas especializadas operando a nível local, cadeias de médio porte atuando a nível regional e poucas cadeias de lojas a nível nacional;

- concentração regional: as maiores empresas e seus fornecedores estão nas regiões Sudeste e Sul, à exceção dos fornecedores de eletrônicos;
- relacionamento na cadeia de fornecimento restrito ao âmbito comercial - negociações de preço e formas de pagamento;
- precário fluxo de mercadorias entre fornecedor e varejista (ausência de padronização na paletização, embalagens inadequadas, falta de planejamento de entrega etc.);
- disparidades acentuadas entre o padrão de gestão das empresas, em função do grau de profissionalização predominando a gestão familiar;
- setor intensivo em mão-de-obra apresentando elevado *turn-over*;
- disparidade de qualidade entre padrões de controle interno, principalmente em estoques e compras;
- informalidade nas operações, até mesmo de grande vulto;
- freqüente indefinição de foco do negócio; e
- elevado endividamento de algumas empresas.

Embora algumas destas características ainda predominem para determinados conjuntos de empresas, o setor vem se modificando através de mudanças na gestão, nas estratégias e no relacionamento com fornecedores. De acordo com os autores, os anos 90 trouxeram várias mudanças que impactaram o setor, como a liberação das importações e o aumento da concorrência interna.

A entrada de participantes externos e o conseqüente transplante de conceitos mais modernos de operacionalidade impuseram a necessidade de profundas transformações para a maior parte das empresas.

O plano de estabilização econômica, conforme mencionado por Santos e Costa (1996), também tem impulsionado o setor na busca por maior eficiência e por maiores espaços de mercado, verificando-se, com freqüência, a disputa pelo

atendimento aos consumidores das classes C, D e E, cuja demanda reprimida é grande, tanto por alimentos e gêneros de primeira necessidade quanto por bens de consumo duráveis.

As medidas de restrição à demanda (como, por exemplo, as limitações de crédito e o elevado custo do dinheiro) adotadas pelo governo logo após o crescimento do consumo desencadeado pelo Plano Real e o aumento da inadimplência que se seguiu afetaram as empresas varejistas de forma diferenciada e expôs as dificuldades de parte do setor em se adaptar rapidamente e inserir-se no novo padrão de competitividade.

Para as que já enfrentavam dificuldades em razão de inadequações operacionais e (ou) administrativas, o concomitante aumento da concorrência expôs as dificuldades em mudar rapidamente, principalmente redefinir o foco de atuação e adequar-se ao novo cenário de competição. A consequência, segundo levantamento de Santos e Costa (1996), foram os desequilíbrios financeiros apresentados por algumas empresas, requerendo-se a falência e a concordata de tradicionais empresas como a Casa Centro (utilidades domésticas), as Casas Pernambucanas (tecidos) e a Mesbla (loja de departamentos).

Os autores citados anteriormente acrescentam que, para empresas que já estavam em processo de reestruturação, a estabilidade da moeda representou uma alavancagem do faturamento e destacou aquelas empresas que souberam detectar as necessidades de implementar mudanças ou que resolveram investir em métodos e processos destinados a elevar a eficiência operacional e aumentar a competitividade das companhias como um todo, decidindo e implantando tais medidas ainda em meio a crises financeiras ou a períodos recessivos da economia brasileira recente. Exemplos: Lojas Renner (vestuário) e Ponto Frio (eletroeletrônicos).

De modo geral, pode-se observar que em momentos distintos e com problemas específicos, as empresas representativas do setor vêm implementando processos de reestruturação que têm apresentado algumas características comuns:

- troca de controle nas principais redes de varejo;

- fechamento de lojas menos rentáveis ou não-lucrativas e reformas de lojas existentes;
 - redução do número de funcionários e de níveis hierárquicos;
 - adequação do perfil de endividamento/renegociação de dívidas;
 - profissionalização das administrações, de tradicional característica familiar;
 - abertura ao mercado de capitais;
 - busca por maior capitalização: participação de fundos imobiliários e securitização de recebíveis como formas alternativas de financiamento;
 - elevação do grau de utilização de automação comercial e de recursos de informática;
 - alterações no *mix* de venda: maior participação de produtos importados na oferta e aumento das vendas da linha de bens duráveis;
 - aperfeiçoamento do conhecimento do cliente final;
 - mudança de enfoque: lucro operacional x lucro financeiro;
- e
- retomada dos instrumentos de planejamento e aperfeiçoamento de instrumentos de aferição de custos e controles.

O estudo de Santos e Costa (1996) conclui ainda que a reestruturação no mercado brasileiro também foi motivada pelas anunciadas investidas de grandes varejistas mundiais, para os quais existe uma certa saturação em seus mercados de origem e que têm partido para a operação em outros países, atraídos pelo potencial de crescimento das economias emergentes.

A reestruturação em curso no setor varejista brasileiro, citada acima, guarda semelhança com a mudança que se verifica mundialmente em termos da disputa

entre formatos diferentes de comércio. Especialmente no mercado norte-americano, as lojas de departamentos no conceito *full line*, isto é, aquelas que têm tudo para todos, com imensa variedade de artigos vendidos, encontram-se em declínio, pela emergência de formatos como as *category killers*, os *supercenters* e a expansão excessiva dos *shoppings centers*, que tornaram difícil a manutenção de competitividade.

Apesar da tendência mencionada por Costa e Santos (1996), existem exemplos de empresas, mesmo nos Estados Unidos, que foram afetadas com a concorrência acirrada das novas lojas acima mencionadas (formatadas em termos de especialização ou de política de baixos preços) e que após ajustes e ou radicais alterações de estratégias tornaram a conquistar importantes espaços de mercado, sendo exemplo recorrente o caso da Sears. No Brasil, caracterizado pela existência de poucas empresas que operam a nível nacional, há espaço para a coexistência de vários formatos, e o seu sucesso depende da proposta de atuação da empresa e da sua eficiência no negócio, dentre outros aspectos.

Em 2006, de acordo com a PAC (Pesquisa Anual de Comércio, realizada pelo IBGE) estimavam-se, no Brasil, 1 584 mil estabelecimentos exercendo a atividade de revenda de mercadorias, pertencentes a 1 510 mil empresas comerciais, e que, em conjunto, geraram cerca de R\$ 1,1 trilhão de receita operacional líquida. O número de pessoas ocupadas no comércio totalizou 7 600 mil e o valor pago em salários, retiradas e outras remunerações atingiu R\$ 61,6 bilhões.

Em 2006, o comércio varejista era composto por 1,3 milhões de empresas, representando 83,6% do total das empresas comerciais no Brasil. Aproximadamente 5760 mil pessoas estavam ocupadas nas empresas comerciais varejistas, em 31.12.2006, equivalendo a 75,8% do total. Em relação aos salários, retiradas e outras remunerações, este comércio despendeu R\$ 39,8 bilhões, 64,6% do total.

A atividade de comercialização de produtos alimentícios, bebidas e fumo, que abrange as empresas de distribuição (para restaurantes, hotelaria, redes de supermercado) e exportação, confi gurou-se como a mais importante em termos de número de empresas, ocupação de pessoas e pagamento de salários, retiradas e outras remunerações.

Em 2006, 29,4% (32 071) do total de empresas atacadistas exerciam esta atividade, respondendo por 26,2% (296 066) do total de pessoal ocupado e por 18,4% (R\$ 2,8 bilhões) do total de salários, retiradas e outras remunerações. Esta atividade mostrou-se ainda relevante na geração de receita líquida de revenda, participando com 14,3% (R\$ 63,7 bilhões) do total, estando abaixo apenas das empresas que revendiam combustíveis e lubrificantes.

2.4 GERENCIANDO DESPESAS DE DISTRIBUIÇÃO

Uma vez que os requerimentos para os canais estão determinados, é importante determinar qual a forma mais lucrativa de atingi-los. Que serviços podem (devem) ser providos, e quais podem (devem) ser providos através de intermediários? Quais são os clientes mais lucrativos e quais não o são? Como aprimorar as atividades de modo a maximizar as que agregam valor ao cliente e eliminar as que não agregam? Essas são algumas das perguntas que muitas empresas se fazem, mas poucas sabem responder. As que sabem, tem em mãos uma importante vantagem competitiva.

Embora estejam alinhadas com os comportamentos de compra dos consumidores, as empresas tentam ajustar a lucratividade de seus clientes a canais específicos de distribuição de modo a maximizar seus investimentos. Como exemplo, bancos catalisam ainda mais seus lucros ao induzir seus clientes a usar canais alternativos de atendimento como a internet, telefone ou caixas eletrônicos. Em levantamento realizado pela Oxford Associates de 1996 apud Friedman e Furey (2004), estimava-se que os custos de transações pela internet são 90% menores que as de uma operação em uma agência bancária tradicional. De modo a lucrarem ainda mais, os bancos necessitam incrementar a sua carteira de clientes que usam tais canais alternativos, bem como outras empresas de bens de consumo que estão cada vez mais pressionadas por margens de lucros achatadas decorrentes da forte concorrência e do poder de negociação das grandes redes de varejo como a Wal-Mart.

Análises econômicas dos canais de distribuição possuem a merecida reputação de serem uma disciplina complexa e raramente entendida por administradores. Empresas que possuem um processo disciplinado e acurado de avaliar canais, clientes e produtos podem ajudar a transformar um universo de oportunidades em um conjunto de alternativas de rápida resposta, focado e realista. Administradores tendem a gastar a maior parte de seu tempo durante o desenvolvimento estratégico, procurando pelos canais com os menores custos possíveis, os quais não são necessariamente os mais apropriados e nem sempre funcionam. Determinar de antemão quais canais são os mais apropriados para um conjunto de clientes e produtos podem resultar em uma seleção de canais mais eficiente e de sucesso.

Assim como o comportamento do consumidor e a escolha dos canais de distribuição de acordo com as características dos clientes/produtos, a lucratividade do canal é fator-chave na seleção de canal. A razão é simples: o custo de ir ao mercado (a combinação de custos de vendas e marketing através de todos os canais) é freqüentemente a maior despesa de uma empresa. Este custo é geralmente maior que as de pesquisa e desenvolvimento, e é, em alguns casos, maior que o total de custos de produção.

De acordo com Friedman e Furey (2004), essas despesas podem consumir mais de 40% do total de receitas das empresas americanas e raramente consome taxas menores de 15-20%. Ainda segundo os autores, devido à grande proporção dessas despesas no orçamento das empresas, até mesmo modestas reduções podem fazer uma grande diferença na lucratividade total. As principais despesas inerentes a um canal de distribuição pode ser listado a seguir, embora tais despesas possam variar de empresa para empresa:

1. Vendas diretas	Salários e Comissões de vendedores/ Despesas indiretas de vendas (viagens, frota, websites, etc)./ Alocação de administração de vendas.
2. Custos de Distribuidores	Margem dos distribuidores e/ou parceiros/ custos de programas de canais indiretos/ custos de promoções e marketing de canais indiretos.
3. Telemarketing/Televendas	Salários e comissões de operadores de telemarketing/ custos telefônicos/ custos de computadores e sistemas/ alocações de administração de vendas.
4. Comércio Eletrônico/Internet	Custos de projeto/ custos de manutenção/ custos de <i>link</i>
5. Marketing e Propaganda	Marketing e promoções de suporte de canal/ suporte de mídia e propaganda/ alocação de marketing corporativo.
6. Processo de Compra	Frete/ processamento de ordem/ custo de inventário/ financiamento/ premissas de risco
7. Alocação de Despesas Fixas	Alocação das despesas fixas corporativas/ outras alocações de despesas.

Quadro 1 – Principais despesas relacionadas a canais de distribuição.

Fonte: Baseado em Friedman e Furey (2004, p. 68)

Segundo ainda Friedman e Furey (2004), ao cobrir todas as despesas listadas acima, juntamente com algumas premissas de alocação, uma empresa pode fazer uma estimativa razoável a respeito do custo de um canal. É necessário lembrar, entretanto, que a modelagem de um canal de distribuição é uma das partes mais polêmicas da análise de custos.

Em um extremo, o custo de um canal pode incluir apenas as despesas diretas envolvidas ao realizar uma transação de vendas, como o salário de vendedores e seus custos de viagens além de algumas outras despesas diretamente relacionadas. No outro extremo, um custo de canal pode incluir a alocação de diferentes tipos de despesas corporativas, tais como despesas administrativas, salários, propaganda corporativa, custos de carregamento de

inventário entre outros. Tão importante quanto à discussão de quais despesas devem ser incluídas, é a questão referente à qual a melhor forma de alocar as despesas fixas aos objetos de custos como canais de marketing ou clientes específicos, razão a qual esse trabalho se mostra relevante ao analisar o método de custeio mais apropriado para a tomada de decisão.

2.5 A EVOLUÇÃO DO GERENCIAMENTO DE CUSTOS

Segundo autores como Kaplan e Cooper (1997) e Cokins (1996, 2001), os sistemas de custeio tradicionais eram aceitáveis no início do século XX quando a revolução do gerenciamento científico de Frederick Taylor estava sendo introduzido, principalmente para a aplicação do custo standard de modo a maximizar a eficiência do trabalho e a capacidade de produção. Até então, análises de variação detalhadas eram as ferramentas mais demandadas para a tomada de decisão em um ambiente onde a produção em massa florescia. No final da década de 20, toda as práticas atualmente utilizadas de contabilidade tinham sido desenvolvidas e novas normas foram criadas após a quebra da bolsa de 1929. Ao mesmo tempo, foi criado nos Estados Unidos o órgão responsável por fiscalizar as empresas listadas na bolsa de valores, a SEC (*Security Exchange Commission*) que, juntamente com a Bolsa de Nova York, desenvolveram procedimentos para a auditoria dos relatórios financeiros. Tais eventos levaram a contabilidade a focar mais no reporte de custos de acordo com os requerimentos externos em oposição às necessidades internas.

Segundo O'Guin (1991) em 1971, George Staubus propôs sistemas de gerenciamento a partir do conceito de atividades. Naquele ano, Staubus publicou *Activity Costing an Input-Output Accounting*, mas novas formas de custeio geravam pouco interesse e, além disso, os sistemas de computação necessários para a coleta e processamento das informações ainda não estavam disponíveis.

Entretanto, no início da década de 80 muitas empresas americanas começaram a perceber que seus sistemas de custeio não eram os mais apropriados

para a acirrada disputa com competidores estrangeiros que produziam produtos a preços mais baixos. A estrutura de custos de uma organização típica tinha mudado substancialmente. Para a maioria delas, os custos fixos e indiretos estavam aumentando e substituindo os custos diretos de mão de obra, devido à maior complexidade do ambiente de negócios resultante da proliferação na variedade da oferta de produtos e serviços; a uma maior diversidade de canais e clientes; e o aumento da automatização do trabalho.

No passado, calcular custos usando alocações baseadas em volume era aceitável e pode não ter causado muitas distorções. Entretanto, com a participação cada vez maior de custos fixos e indiretos que estavam sendo alocados com base em critérios arbitrários como volume de vendas, os sistemas tradicionais de custos acabaram se tornando inválidos diante de tamanha variação de custos de produtos e serviços.

Em 1984, dois professores de contabilidade, Robert Kaplan, que lecionava na *Carnegie-Mellon University* e Tom Johnson da *Portland State University*, iniciaram os primeiros estudos dos modelos de custos atuais. Ao mesmo tempo, Robin Cooper da *Harvard Business School* desenvolveu um novo tipo de sistema de custeio durante uma consultoria. Este novo sistema de custeio alocava custos em transações de custos fixos ou atividades. Este método foi chamado custeio baseado em atividades (ABC). Logo após, Kaplan reportou um novo sistema de custeio que a empresa John Deere tinha desenvolvido e também utilizava critérios de alocação baseados em atividades. A partir de então, o ABC ganhou atenção e se espalhou. Empresas como *Northern Telecom*, *HP*, *Honeywell*, e *Avery International* foram algumas das empresas que implementaram o ABC ou pelo menos realizaram estudos a respeito.

Além da necessidade de resolver o problema da distorção de custos em decorrência da metodologia de alocação dos sistemas tradicionais, o surgimento do ABC/M foi resultado de fatores externos. O nível de competição que a maioria das empresas enfrentava crescia drasticamente. No passado, a maioria das organizações eram razoavelmente lucrativas, mas a competição crescia e ficava cada vez mais difícil carregar produtos e linhas de serviços não-lucrativas esperando que os lucrativos compensassem as perdas.

Hoje, entretanto, as empresas não podem cometer tantos erros como no passado e permanecer competitivos ou efetivos. Cotações de preços, decisões de investimento de capital, mix de produtos, escolhas de tecnologias, terceirizações requerem estudos acurados. Conhecer o custo real de produtos, serviços, canais e clientes estão se tornando chave para a sobrevivência. Com o custeio ABC, as organizações podem identificar onde podem eliminar ineficiências, custos que não agregam valor ao cliente, capacidade ociosa e entender o que direciona os custos. As organizações precisam ser ágeis e transformar continuamente suas estruturas de custos e atividades de trabalho. Entretanto, essa tarefa pode ser extremamente difícil quando as organizações não conhecem e entendem sua própria estrutura de custos.

Durante muito tempo, o ABC/M foi considerado um projeto caro que apenas empresas de grande porte poderiam implementar. Atualmente, a proliferação de computadores reduziu o custo de coleta e a velocidade de processamento de informações aumentou consideravelmente. Além disso, grande parte da informação necessária para a implementação de um modelo ABC encontra-se disponível de alguma maneira dentro da organização, como nos sistemas de qualidade ISO 9000.

Apesar de ser uma ferramenta inovadora e com benefícios claros, ainda são poucas as empresas que investiram em um modelo ABC/M, devido a motivos que vão da falta de conhecimento dos empresários à dificuldade e altos custos de implementação. Khoury e Acelevicz (1999) realizaram um levantamento da utilização do método ABC em empresas no Brasil com 283 empresas, sendo que apenas 18% delas estavam implementando ou utilizando o novo sistema de custeio.

Acadêmicos como Kaplan e Cokins defendem que os sistemas de custos tradicionais utilizado pelas empresas geram informações pobres e distorcidas aos tomadores de decisão. O presente estudo ganha importância no momento em que o foco organizacional concentra-se nos clientes e no processos que agregam valor aos mesmos, mais gerentes e funcionários percebem que eles estão mal suportados por relatórios de custos departamentais e técnicas anuais de orçamento.

Considerando as dificuldades operacionais em distribuir produtos e serviços em um país de dimensões continentais e varejo altamente pulverizado como o Brasil com diferentes demandas de serviços, ter informações acuradas de custos de

atividades e de quais atividades realmente agregam valor ao cliente imprime uma importância extremamente estratégica ao distribuir produtos a um custo competitivo.

Além da importância no mundo empresarial, em termos acadêmicos esse estudo procura difundir o conceito do ABC/M que transcende o conceito mais popularizado do ABC devido a maior abrangência do modelo, pois incorpora de maneira integrada os dois sistemas (ABC + ABM).

2.6. CONCEITOS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

O custo é uma importante medida de desempenho financeiro e competitivo devido à relação entre o custo do produto ou serviço e seu preço. Em longo prazo, o preço recebido por um produto ou serviço deve cobrir seus custos ou a empresa irá parar de produzir aquele produto/serviço. Partindo do princípio que os clientes comprarão o produto com o menor preço, se todas as outras coisas permanecerem iguais, o resultado será uma poderosa vantagem competitiva.

A moderna gestão de empresas visualiza os custos de forma mais ampla ao longo de toda a cadeia de valor da empresa e, dentro deste contexto, a redução de custos via melhoria operacional tornou-se imperativo para conseguir vantagem competitiva. Por isso, os métodos de custeio têm recebido severas críticas por produzirem informações defasadas e inadequadas para o processo decisório.

De acordo com Martins (2000), a noção de **custo** está diretamente ligada à produção de bens ou serviços. A empresa adquire matéria-prima, componentes e outros insumos necessários à produção. Essas aquisições geram **gastos** diversos que, também segundo Martins, são sacrifícios financeiros arcados pela empresa para a obtenção de um produto ou serviço qualquer originado pela entrega efetiva de produto ou serviço. O custo é um gasto que só é reconhecido efetivamente como tal no momento de sua utilização na fabricação de um produto ou na execução de um serviço. O conceito de **despesa**, por sua vez, representa gastos com bens ou serviços consumidos, direta ou indiretamente, em atividades voltadas à obtenção de receitas.

Em termos práticos, nem sempre é fácil distinguir custos e despesas. Pode-se, entretanto, estipular uma regra simples do ponto de vista didático: todos os gastos realizados com o produto até que este esteja pronto são custos; a partir daí são despesas. Todos os custos que estão incorporados nos produtos acabados que são fabricados pela empresa industrial são reconhecidos como despesas no momento em que os produtos são vendidos.

2.6.1. Conceitos de Rastreabilidade de Custos

De acordo com Hansen e Mowen (2001), o relacionamento de custos com objetos de custo (qualquer item para o qual os custos são medidos e atribuídos) pode ser explorado para ajudar a aumentar a precisão das atribuições de custos. Custos são direta ou indiretamente associados com objetos de custo. Os **Custos indiretos** são custos que não podem ser atribuídos de maneira fácil e/ou acurada aos objetos de custo, enquanto os **custos diretos** são aqueles que podem ser facilmente rastreados e de maneira acurada aos objetos de custos. O conceito de custos facilmente atribuído ao objeto de custo são aqueles que podem ser distribuídos de forma economicamente viável, enquanto os custos atribuídos de maneira acurada são aqueles que podem ser atribuídos de maneira causal.

CUSTOS DIRETOS	CUSTOS INDIRETOS
Matéria-Prima	Depreciação Máquinas (+ de 1 produto)
Mão-de-Obra Direta	Salário de Supervisão Produção
Material de Embalagem	Aluguel de Fábrica
Depreciação de Equipamento (1 produto)	Gastos com limpeza da Fábrica
Eletricidade de Máquinas	Eletricidade Geral

Quadro 2 – Exemplos de custos diretos e indiretos.

Fonte: Baseado em Hansen e Mowen (2001, p. 128)

Desse modo, ainda segundo Hansen e Mowen (2001), a rastreabilidade é simplesmente a capacidade de se atribuir um custo diretamente ao objeto de custo

de forma economicamente viável por um relacionamento casual. Quanto mais custos puderem ser rastreados para o objeto, maior a precisão da atribuição dos custos. O estabelecimento da rastreabilidade é um elemento-chave na construção de atribuições acuradas de custos, a partir dos sistemas de apuração de custos.

Segundo Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000), tradicionalmente, a estrutura básica dos sistemas de contabilidade de custo têm demonstrado a necessidade de determinar custos do produto para declarações financeiras externas. Esse cálculo deve satisfazer as exigências de relatórios financeiros externos exigidos por leis comerciais, de seguros e do imposto de renda.

2.6.2. Conceitos de Sistemas de Custeio

De acordo com Crepaldi (1998), a Contabilidade gerencial é área responsável por reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas e mede o desempenho econômico de unidades operacionais descentralizadas, como as unidades de negócios, as divisões e os departamentos.

Essas medidas de desempenho econômico, segundo o autor, ligam a estratégia da empresa à execução da estratégia individual de cada unidade operacional. A informação gerencial contábil é, também, um dos meios primários pelo qual operadores/funcionários, gerentes intermediários e executivos recebem feedback sobre o seu desempenho capacitando-os a aprenderem com o passado e melhorarem para o futuro.

Uma das diferenças primárias entre a contabilidade financeira e gerencial é que a informação da contabilidade financeira é requisitada pelas autoridades que estabelecem os padrões demonstrativos externos. Ao contrário, a contabilidade gerencial sempre deve ser justificada pelos benefícios que ela propicia à empresa.

Dentro desse contexto, a contabilidade de custos é uma atividade relativamente recente pois, até a revolução industrial, praticamente só existia a contabilidade financeira. Antes da revolução industrial, a grande maioria das

empresas tinha atividade nitidamente comercial. Os produtos eram produzidos artesanalmente, o qual as empresas adquiriam de artesãos e os comercializavam em suas lojas. Na indústria, a situação é bem mais complexa, pois há transformação de matéria-prima em produtos e ocorrem gastos diferenciados com energia, mão-de-obra.

O sistema de custeio, que nada mais é do que o método de apropriação de custos e, até a revolução industrial, era extremamente simples e estava bem estruturado para servir as empresas comerciais. Com a industrialização, começou-se a adaptação do modelo mercantilista para as novas necessidades industriais e, baseado na classificação e comportamento dos custos e despesas, foram desenvolvidos dois métodos de custeio:

- Custeio por absorção ou tradicional;
- Custeio direto ou variável.

De acordo com a teoria de custos estudada por autores como Martins (2000), o custeio por absorção é o método de custeio que apropria os custos diretos (mão-de-obra, matéria-prima, etc) e indiretos aos produtos e considera as despesas relativas a administração, vendas e financeiras como sendo do período. Este sistema baseia-se num esquema básico, cujo primeiro passo consiste na separação do que é custo, do que é despesa. Feita a separação entre o que é custo e o que é despesa, o passo seguinte consiste em dividir o que for custo direto e custo indireto. Os custos diretos (matéria-prima, mão-de-obra direta, etc) são atribuídos de forma direta aos produtos, a partir de alguma alocação de volume do tipo, por exemplo, MOD (mão-de-obra direta), área, hora/máquina, etc.

Segundo Souza e Clemente (2007), os precursores do Custeio por Absorção conceberam um sistema em que é possível apropriar aos produtos todos os custos realizados para sua fabricação. Os autores ressaltam que no contexto de produção em massa em que foi concebido, as operações eram padronizadas, havia pouca diversificação de produtos e as empresas poderiam ser classificadas como intensivas de mão-de-obra.

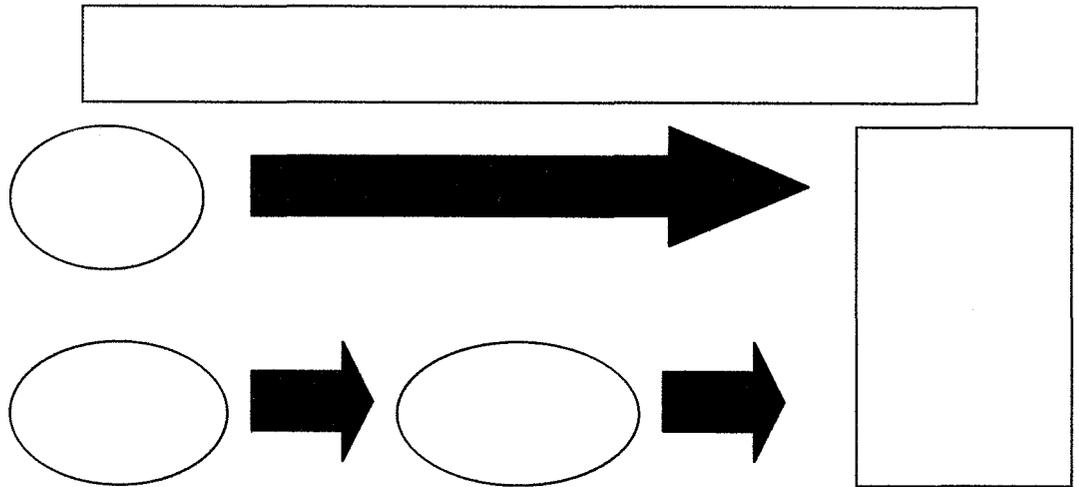


Figura 3 – Fluxo básico do custeio por absorção

Fonte: Souza e Clemente (2007, p. 57)

O grande problema nesta forma de distribuição dos custos, segundo autores como Kaplan e Cokins, está na apropriação dos custos indiretos, pois se pode chegar a valores de custos diferentes e, conseqüentemente, custos totais também diferentes para cada produto. Isto acaba provocando análises distorcidas, além de diminuir o grau de credibilidade com relação às informações de custos. Para que este problema seja amenizado, deve-se fazer uma análise criteriosa das diversas alternativas de rateio e escolher a que traz consigo o menor grau de arbitrariedade. Neste sistema de custeio, as despesas relativas à administração, às vendas e as financeiras não fazem parte dos custos dos produtos e são absorvidas diretamente pela conta de resultados.

Como o sistema de custeio por absorção surgiu para atender às necessidades das empresas para fins de avaliação de estoque (demonstrações fiscais e financeiras) e para produzir informações que auxiliem na decisão de estabelecer os preços dos produtos ou serviços e, por ser um sistema derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos ao considerar todos os gastos industriais como relacionados ao produto, é o adotado pela contabilidade financeira e o único aceito pelo fisco e pelas auditorias contábeis.

Porém, tem suas limitações e, para efeito de decisão gerencial, tem necessidade de informações adicionais que vieram a ser preenchidas por um sistema auxiliar (alternativo) para tomada de decisões, muito utilizado pelas empresas, denominado sistema de custeio direto.

O custeio direto tem origem na sociedade norte-americana no início dos anos 30 com a publicação de artigo de Jonathan N. Harris no *NACA Bulletin* e trata os custos indiretos de fabricação fixos como custos do período e não como custos do produto. Por este método são considerados custos dos produtos apenas os custos variáveis. O sistema de custeio direto trouxe informações importantes como a margem de contribuição (conceituada como a diferença entre receitas e a soma de custos e despesa variáveis) que mostra a lucratividade de cada produto/cliente, além de análises de ponto-de-equilíbrio, margem de segurança e alavancagem operacional.

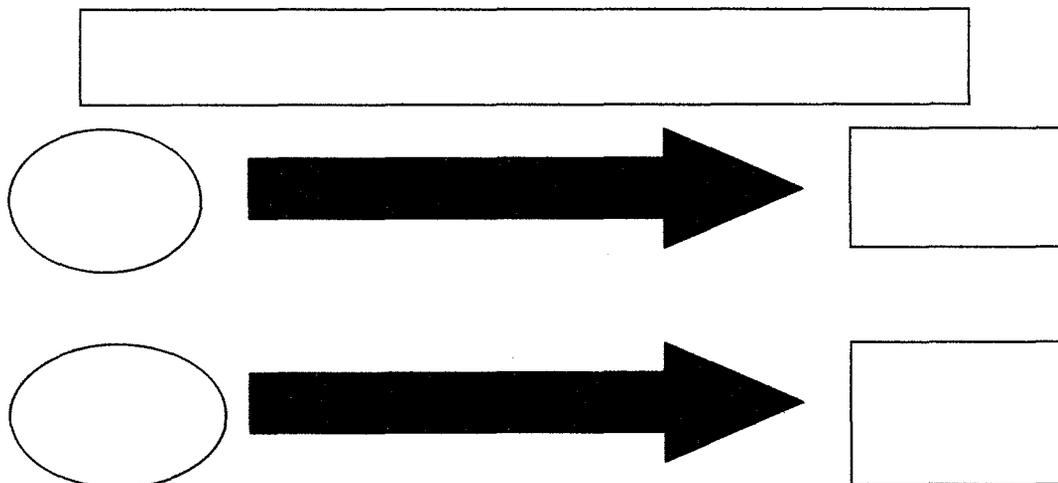


Figura 4 – Fluxo básico do custeio direto

Fonte: Souza e Clemente (2007, p. 62)

Para Martins (2000), pela própria natureza dos custos indiretos, normalmente fixos (invariabilidade), pela arbitrariedade em seus rateios e variação por unidade em função das oscilações do volume global e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins de decisão, este critério, alternativo ao custeio por absorção, surge como uma solução complementar em que só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas.

A grande mudança conceitual introduzida pelo custeio direto, ressaltada por Alceu e Clemente (2007), consiste em atribuir apenas os custos totalmente variáveis aos produtos e considerar os demais custos associados à estrutura, portanto não atribuíveis aos produtos, eliminando-se, dessa forma, a necessidade de rateio.

Como os dois sistemas de custeio têm suas virtudes e limitações, uma discussão instala-se: qual o melhor critério de custeio: absorção ou direto? Enquanto esta discussão se arrasta ao longo dos anos, a economia evolui e a necessidade de um sistema de custeio que atenda aos anseios desta evolução é cada vez mais percebida.

Com o processo evolutivo da economia, os sistemas clássicos de custeamento estruturados em conceitos desenvolvidos há quase um século deixaram de ser eficazes para os gerentes tomarem decisões estratégicas à empresa. O conhecimento acurado dos custos dos produtos e serviços, seu controle efetivo e a coerente medição de desempenho tornaram-se muito importantes pois a base da vantagem competitiva está cada vez mais focado no baixo custo e na diferenciação.

Segundo Kaplan e Cooper (1997), essa nova economia, com mudanças na natureza da competição, fez com que surgisse, na década de 80, um sistema de custeio que forneça às organizações uma visão muito mais clara de todo seu processo produtivo.

Esse sistema denominado ABC/M (Activity Based Cost Management ou Gerenciamento baseado em Custeio de Atividades), foi desenvolvido, inicialmente, para atender às empresas de manufatura que precisavam melhorar a gestão dos custos, a fim de aprimorar os processos de produção e atendimento ao cliente,

transformando, assim, a função financeira de uma posição mais passiva para uma atitude mais preventiva.

O controle de custo efetivo requer o entendimento de como as solicitações do cliente criam a necessidade para as atividades e como as atividades, por sua vez, criam custos. Para melhorar o desempenho do custo existe um método chamado gerenciamento por atividade ou gerenciamento baseada nas atividades (ABM), que requer uma verificação da necessidade, eficácia e eficiência das atividades existentes e das novas. Eliminar atividades que não melhoram os atributos dos produtos que os clientes valorizam é uma forma efetiva de cortar custos.

A principal mudança com relação ao sistema tradicional é o foco com relação ao objeto de custo: enquanto o custeio tradicional mede quanto custa fazer alguma coisa, o custeio baseado em atividades também registra o custo de não fazer, como por exemplo, o custo de uma máquina parada.

Ainda de acordo com Kaplan e Cooper (1997), com o avanço tecnológico, com a crescente complexidade dos sistemas de produção e com a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta, os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em termos relativos, comparativamente aos custos diretos. Como consequência, um tratamento adequado na alocação dos CIF aos produtos passa a ser de vital importância, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções. Assim, o levantamento de custos baseado em atividades é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente essas distorções encontradas hoje no sistema tradicional de custos.

Outra vantagem do sistema, segundo os autores, é que permite uma melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com o objetos de custos. Nele, os custos tornam-se visíveis e passam a ser alvos de programas para a sua redução e de aperfeiçoamento de processos, auxiliando, assim, as organizações a tornarem-se mais lucrativas e eficientes. Com seu poder de assinalar as “causas” que levam ao surgimento dos custos, o ABC/M permite aos gerentes uma atuação mais seletiva e eficaz sobre o comportamento dos custos da organização.

Desse modo, a idéia do ABC parte do princípio de que os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos objetos de custos. A técnica, pode ser compreendida sob o ponto de vista do objeto de custo: os objetos são elaborados pelas atividades que, por sua vez, consomem recursos, gerando custos. Assim, o custo do objeto é a parcela do custo correspondente às atividades que participam da sua produção.

No sistema de custeio ABC a atribuição dos custos indiretos e de apoio são feitos em dois estágios. No primeiro estágio, denominado de “custeio das atividades”, os custos são direcionadas às atividades. No segundo estágio, denominado de “custeio dos objetos”, os custos das atividades são atribuídos ao produtos, serviços e clientes. Com o objetivo de suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo dos produtos e/ou serviços prestados, esse sistema passa a ser de grande valia para as tomadas de decisões gerenciais e para o processo de melhoria da empresa.

2.7. O CUSTEIO ABC/M

2.7.1. Aspectos Preliminares

Para sobreviver em um mercado global de alto crescimento, as organizações precisam operar suas estratégias com flexibilidade de modo a responder de maneira rápidas às ameaças competitivas e capturar novas oportunidades quando elas aparecem. Em resumo, elas devem responder rapidamente às mudanças das necessidades do consumidor, eliminar todos os custos desnecessários e divulgar conhecimentos e melhores práticas.

De acordo com Hope (1999), a contabilidade tradicional e os sistemas de orçamento agem como uma barreira para tais mudanças pois re-enforçam o comando centralizado e modelo de controle de negócios. Isto não é nenhuma surpresa e está alinhado com o objetivo o qual foi criado há mais de 75 anos. Os

sistemas de contabilidade financeira e suas derivações de custos (tais como custo standard) estão atualmente desalinhados com as necessidades operacionais dos gerentes, e essa situação só tende a se agravar com o aumento da participação dos custos de vendas e administrativos no total dos custos das empresas.

Souza e Clemente (2007) citam que no início do século passado, quando os sistemas tradicionais de custeio foram desenvolvidos, os custos indiretos de fabricação eram residuais em comparação com os custos de mão-de-obra direta e de material direto. Com a introdução de novas tecnologias de produção e de gestão a estrutura de custos dos produtos se alteraram substancialmente e se refletiram em aumento generalizado dos custos indiretos de fabricação (CIF). Na década de 80, uma nova tecnologia de gestão, denominada Programa de Qualidade Total e de Produtividade, passou a ser largamente adotada nas grandes empresas industriais.

Com a complexidade dos processos, o aumento substancial da variedade de produtos e serviços produzidos pelas empresas e o surgimento da economia globalizada, extremamente competitiva, evidenciaram a necessidade de um novo sistema de informações de custos que melhor refletisse o comportamento dos custos nessa nova economia.

Em 1988, foi publicado o primeiro artigo voltado para o público não especializado abordando o princípio do ABC (*Business Week*, 1988) e foi lançado o livro marco da teoria desenvolvido por H. Thomas Johnson e Robert S. Kaplan (*Relevance lost: the rise and fall of managerial accounting*).

Após um hesitante início no começo da década de 90, quando era visto apenas como uma técnica de alocação de custos mais apurada, o ABC (*Activity Based Costing*) é reconhecido como uma ferramenta gerencial capaz de prover novas visões sobre custos e lucratividade nas empresas.

O foco deste estudo é a ferramenta ABC/M, o que gera significativa confusão entre os outros conceitos conhecidos como o ABC e o ABM. De modo a clarificar esses conceitos, o Consórcio de Manufatura Avançada Internacional (CAM-I) iniciou o desenvolvimento de um glossário extenso de termos relacionados com ABC/ACM. Segundo Holst e Savage (1999), o sistema ABC é definido como uma metodologia que mensura o custo e a performance de atividades, recursos e objetos de custos. De maneira específica, os recursos são alocados a atividades baseado em taxas de

consumo e atividades são então alocadas a objetos de custos, novamente baseados em taxas de consumo. O ABC reconhece o relacionamento causal de direcionadores de custo às atividades.

O ABM é definido pela CAM-I como a disciplina que foca no gerenciamento de atividades com a via de incremento de valor recebido pelo cliente e a lucratividade atingida ao prover esse valor. A metodologia do ABM inclui análise de direcionadores de custo, análise de atividades e mensuração de performance usando as informações geradas pelo ABC como principal fonte de dados. O uso integrado e coordenado das duas ferramentas origina o modelo denominado ABC/M.

Em resumo, ABC é utilizado para responder a questão “Quanto algo custa?”, enquanto o ABM, utilizando a visão de processo, está preocupado com os fatores causadores dos custos. Utilizando-se dos dados do ABC, o ABM foca em como redirecionar e aprimorar o uso dos recursos de modo a incrementar o valor criado para os consumidores e outros stakeholders.

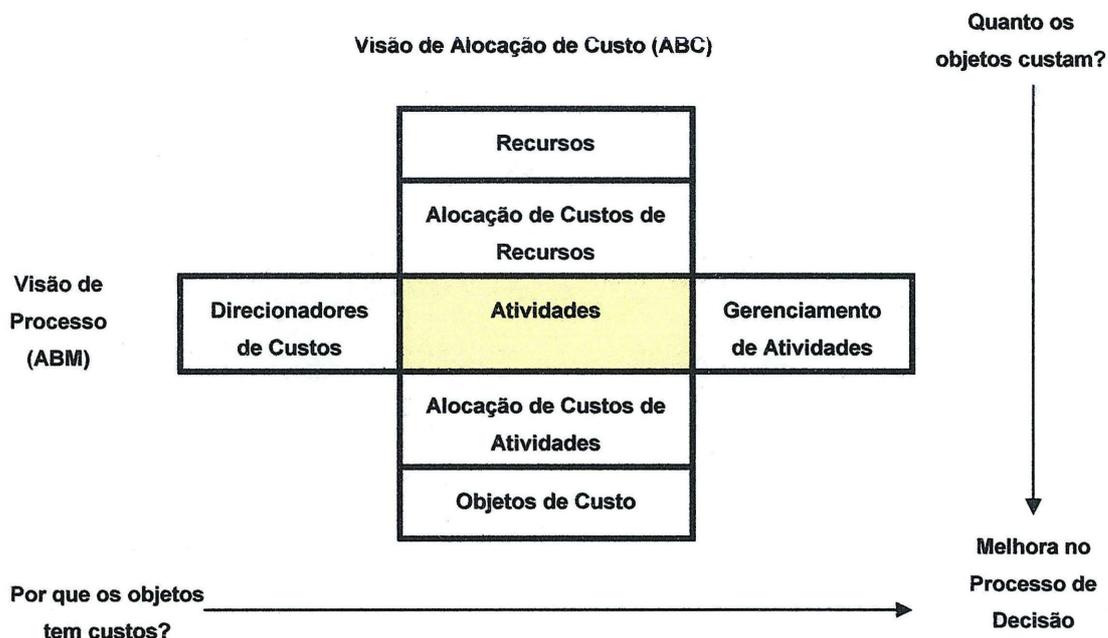


Figura 5 – Estrutura conceitual do ABC/M (CAM-I),

Fonte: Cokins (2001, p. 15)

O ABC/M pode ser implementado em pequena escala ou áreas específicas dentro da empresa ou em grande escala considerando fábricas e operações inteiras. Durante a implantação de um modelo de ABC/M, os passos básicos podem ser listados a seguir:

- a. Planejamento do Projeto;
- b. Determinar recursos financeiros e operacionais
- c. Definir atividades e processos
- d. Desenvolver o design conceitual do modelo de custo
- e. Implementar e validar o modelo de custeio
- f. Interpretar a nova informação
- g. Garantir requerimentos do sistema.

O objetivo básico do ABC/M, e foco desse estudo, é melhorar o entendimento e tomar ações efetivas com relação aos custos indiretos, principalmente aqueles ligados às atividades de vendas e distribuição, e dos custos operacionais fixos ligando-os diretamente aos clientes, produtos e pedidos. Um cliente, que parece lucrativo à primeira vista, pode se tornar bastante deficitário quando consideramos despesas individualizadas, associadas à venda, processamento dos pedidos, estoque e distribuição. Isso porque muitas vezes alguns clientes apresentam características bastante específicas e diferenciadas, acarretando custos excessivos que ficam diluídos no contexto geral, sem que a empresa os perceba.

Para Kaplan e Cooper (1997), duas regras ajudam definir quando uma empresa deve implementar um modelo ABC/M. Em primeiro lugar, é necessário que a empresa verifique se setores ou departamentos apresentam gastos elevados em recursos indiretos ou de suporte e se tais despesas vêm crescendo no decorrer do tempo. Em segundo lugar, é necessário que a empresa verifique se apresenta intensidade muito diversificada no que diz respeito a tipos de produto ou serviços, classes de clientes e uso de processos.

No Brasil, a ferramenta ainda é embrionária segundo pesquisa realizada por Khoury e Ancelevicz (1999), utilizando a ferramenta de questionários com um total

de 283 empresas (indústrias, empresas comerciais e serviços) e representa uma grande oportunidade de melhoria operacional. Do total, 93% das empresas já tinham ouvido falar do sistema de custeio ABC e apenas 18% estavam implementando ou utilizando o novo sistema. Cerca de 28% das empresas pesquisadas, segundo os autores, estavam avaliando o sistema de custeio ABC, principalmente por considerarem que esse método proporcionaria melhor identificação das causas de aumento ou redução de custos.

Com informações de custos mais acuradas, as empresas podem, então, tomar uma série de ações para aprimorar a lucratividade de seus produtos ou serviços. Segundo Kaplan e Cooper (1997), muitas das demandas por recursos organizacionais surgem não apenas de produtos mas também de clientes e canais de distribuição. Ao rastrear os custos das atividades aos clientes e/ou canais de distribuição, as empresas aumentam as chances de aprimorar a sua lucratividade. As oportunidades incluem:

- Proteger clientes existentes altamente lucrativos;
- Reajustar preço de serviços caros, baseados no custo de servir;
- Gerar descontos, se necessário, para ganhar novos negócios com clientes de baixo custo de servir;
- Negociar relacionamentos ganha-ganha com clientes com baixo custo de servir;
- Conceder a perda permanente de clientes para a concorrência;
- Tentar capturar clientes altamente lucrativos da concorrência.

Essas ações deveria habilitar empresas com uma ferramenta ABC/M a aprimorar sua lucratividade, especialmente em indústrias onde seus competidores não entendem a dinâmica econômica do relacionamento com seus clientes. Do ponto de vista gerencial, cabe destacar que, entre todos os métodos de custeio, o

ABC é o que proporciona a melhor rastreabilidade de custos. Além disso, sua concepção de processo orienta-o para os negócios da empresa. Desse modo, ele é capaz de identificar e mensurar ineficiências em nível de atividade e tem potencialidade para rastrear o consumo de recursos por processo, produto/clientes e serviços, além de permitir a identificação de atividades que não agreguem valor.

2.7.2. A Metodologia do Sistema ABC

Segundo Nakagawa (2001, p. 40), o ABC “é uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”. Desse modo, a quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC. Isso se deve ao fato de que, no método ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos ou serviços que ela fabrica ou fornece. Os objetos de custos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los.

Uma atividade, de acordo com Nakagawa (2001), pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos ou serviços. O início da atividade é uma consequência ou o resultado de uma ação externa (compra, armazenagem, produção, venda, distribuição, etc). As transações são materializadas através de documentos (inclusive eletrônicos) e procuram reproduzir o mais fielmente possível os eventos e as atividades a que se referem. Conseqüentemente, para processar uma atividade, ocorre o consumo de diversos tipos de recursos que são basicamente os chamados fatores de produção. Os direcionadores de custos (*costs drivers*) é o fator que determina ou influencia o consumo de recursos pelas atividades e destas para os objetos de custo.

Desse modo, segundo O'Guin (1991), o ABC não comete o mesmo erro dos sistemas tradicionais ao assumir que os custos fixos são causados pela mão-de-obra direta ou pelos materiais diretos, mas por atividades que consomem recursos e rastreia o relacionamento entre custos indiretos e suas fontes através dos direcionadores de custos. Quanto mais atividades um objeto de custos requer, mais custos serão agregados ao mesmo.

Desse modo, Kaplan e Cooper (1997) sustentam que o ABC vai além dos sistemas tradicionais de custeio ao relacionar o consumo de recursos a variedade e complexidade de produtos produzidos e não apenas ao volume físico produzido. Como todas as atividades de uma empresa existem para suportar o desenho, produção e distribuição de produtos para seus clientes, o ABC procura alocar todos os custos aos produtos e clientes que as iniciaram.

O ABC aloca todos os recursos como mão-de-obra direta, depreciação, materiais e utilidades tanto para produtos como para clientes de modo a refletir a operação de uma empresa. O ABC, assim como o sistema tradicional, aloca custos em dois estágios. Entretanto, o ABC utiliza mais agrupamentos de custos e os aloca utilizando uma variedade de bases mais apropriadas, o que o faz uma metodologia mais acurada.

A Figura 6 mostra a estrutura de um modelo ABC de dois estágios que, a primeira vista, parece bem ser bem similar ao método tradicional. Entretanto, sua estrutura e conceitos são bem diferentes.

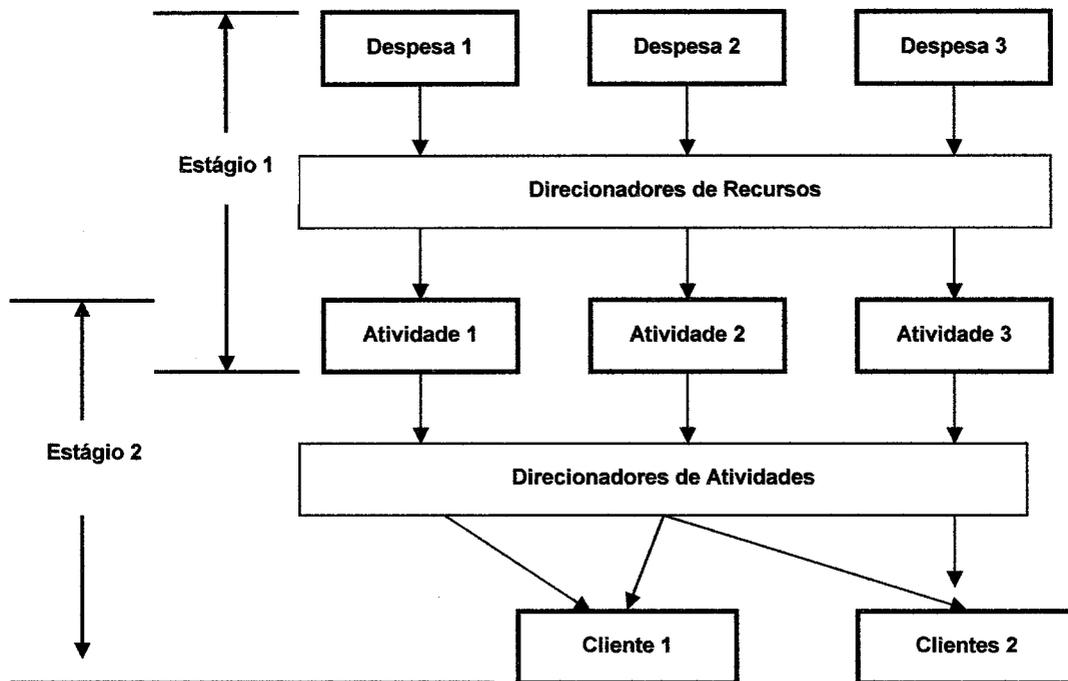


Figura 6 – Relacionamento entre despesas, atividades e clientes

Fonte: Baseado em Kaplan e Cooper, (1997, p. 84)

Na metodologia tradicional de dois estágios, as despesas são, primeiramente, distribuídas às várias atividades de acordo com critérios de consumo de recursos. As distribuições são baseadas com base em estimativas de consumo de recursos, por parte das atividades, de mão-de-obra e insumos. Os custos acumulados nas atividades são então distribuídos e re-alocados diretamente aos objetos de custos finais utilizando direcionadores de custos de atividades, como o número de pedidos. Para ilustrar o fluxo de alocação, custos como salários e benefícios e energia elétrica podem, inicialmente, ser a atividades usando critérios como número de funcionários e horas-máquina, respectivamente, como direcionadores de primeiro estágio. Custos acumulados nas várias atividades são então rastreados e re-alocados a produtos utilizando direcionadores de custos de atividades do segundo-estágio como o número e mix de *setups* de máquinas, ordem de vendas, ordem de compras, hora-máquina, hora-homem e assim por diante.

A Figura 7 detalha como um modelo ABC de dois estágios calcula as taxas de direcionadores de custos. Estas taxas tornam-se a base para re-alocar os custos de atividades para cada objeto de custo de acordo com seus padrões de consumo. Desse modo, o direcionador de custos de uma atividade é igual ao custo total de uma atividade dividido pela quantidade de eventos finais de uma determinada atividade.

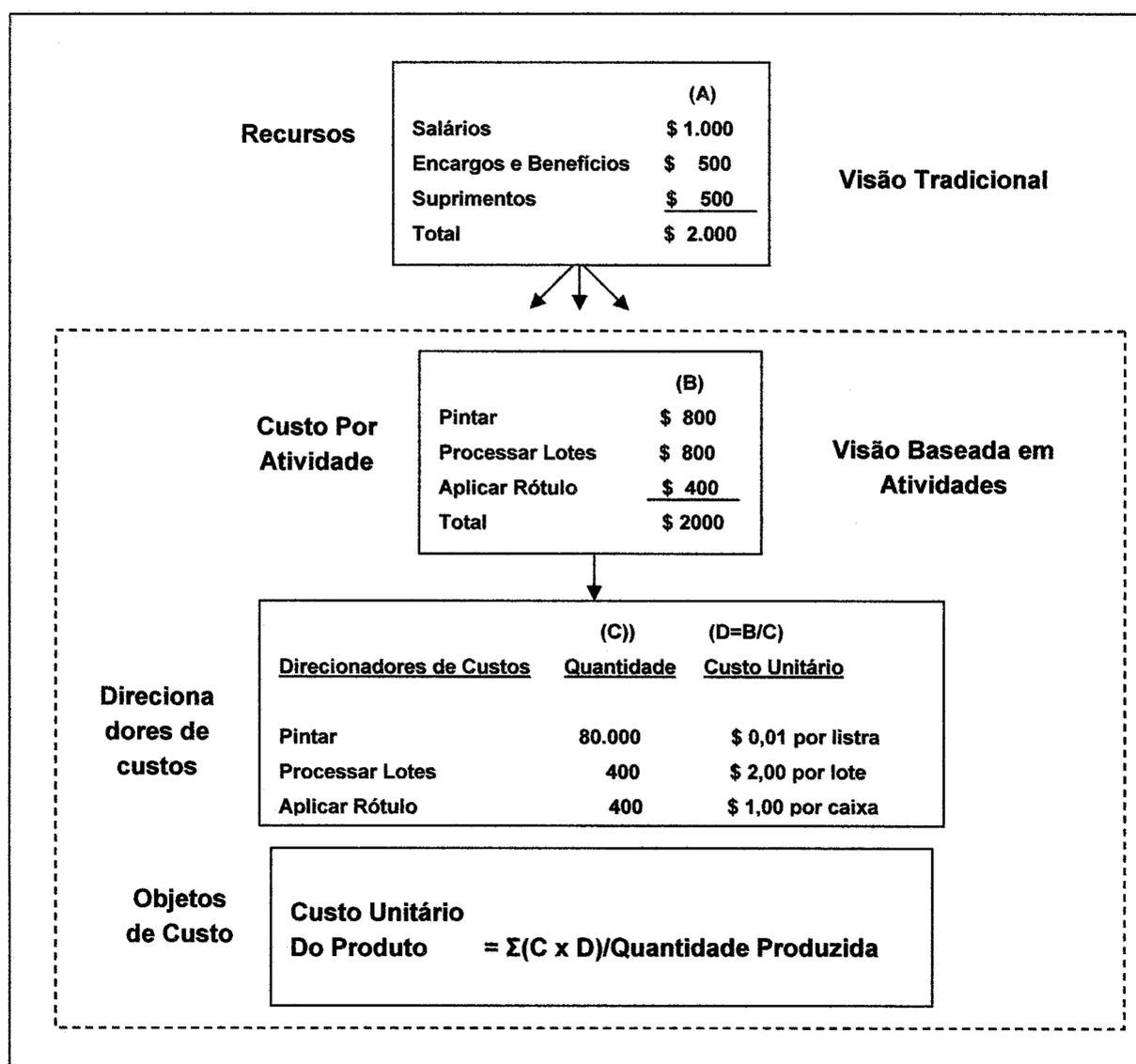


Figura 7 - Cálculo dos Direcionadores de Custos

Fonte: Cokins (1996, p. 81)

Como uma melhoria da metodologia ABC de dois estágios, o método de múltiplo estágios reflete mais detalhadamente o fluxo de custos de uma organização. A principal evolução desse método, segundo Cokins (1996) é o de enfatizar o relacionamento entre atividades e outras atividades e de atividades com seus objetos de custos finais. O método de múltiplos estágios reconhece que algumas atividades são consumidas por duas ou mais atividades o que, por sua vez, são consumidas por produtos finais ou serviços. Com os múltiplos estágios, a diversidade de recursos consumidos pode ser melhor segmentada para realmente refletir os custos de proliferação e complexidade operacional de produtos ou serviços. A Figura 8 demonstra o método de múltiplo estágios, no qual os custos movem-se da ocorrência inicial a objetos de custos intermediários em uma série de ramificações financeiras, sempre baseados em relações de causa e efeito utilizando direcionadores de custos de atividades.

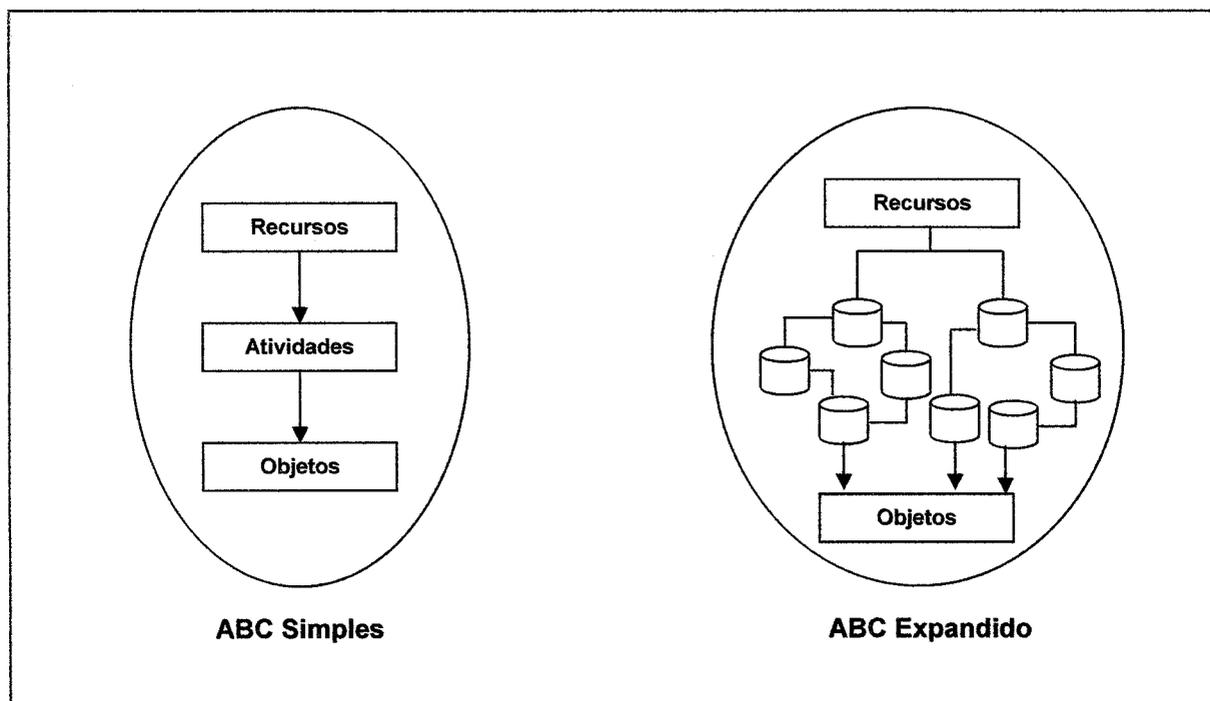


Figura 8 - Modelo de Fluxo de Custos de Multiníveis

Fonte: Cokins (1996, p. .82)

Embora a alocação inicial de custos para as atividades é usualmente finalizada utilizando estimativas de tempo, a subsequente re-alocação dos

progressivos custos de atividades acumulados para outras atividades é atingida utilizando direcionadores de custos intermediários. No final, custos são re-allocados a seus objetos de custos finais, tais como produtos ou clientes utilizando direcionadores de custos finais. Devido a sua maior complexidade, o modelo de múltiplo estágios demanda a implementação de pacotes de softwares especificamente desenhados para modelos de custeio ABC, que se tornaram mais populares, rápidos e baratos desde anos 80. Desse modo, os softwares desenhados para os modelos ABC são mais versáteis que planilhas eletrônicas para refletir as complicadas relações de causa-efeito envolvendo o fluxo de custos de pessoas e equipamentos pelas atividades inter-relacionadas e mais fáceis de manter as mudanças que são feitas para melhor espelhar os processo de negócios existentes em uma empresa. Os softwares de ABC permitem reconciliar efetivamente os custos rastreados pelas ramificações de atividades até o custo final, além de manter uma memória para auditar a volta dos recursos consumidos, incluindo os custos de pessoal e suas atividades.

O método de múltiplo estágios é a evolução final de um sistema de custeio que toda empresa deveria perseguir, segundo Cokins (2001), pois facilita o gerenciamento baseado em processos. As informações relacionadas a atividades são utilizadas para gerenciar as atividades e entender suas causas de modo a reduzir os custos consumidos por essas atividades.

Uma diferença significativa entre o custeio tradicional e o ABC é o conceito de que os custos são hierárquicos, ou seja, custos podem ser gerados em diferentes níveis (unidade, lotes e outros produtos) e, ao assumir isso, o modelo permite segreggar custos a determinados objetos de custos para a tomada de decisão. Na prática, isso significa que o ABC aloca alguns custos a partes individuais, outros a lotes e ainda alguns outros a produtos ou clientes. Custos são alocados a diferentes níveis de modo que analistas possam identificar quais custos são incrementais para diferentes tipos de decisões gerenciais. Alguns custos variáveis no curto prazo e diretamente relacionado a quantidade produzida, como mão-de-obra direta e eletricidade. Outros são variáveis no longo prazo e que dependem da ocorrência de atividades como *setups* de máquinas, inspeções, criar ordens de trabalho, ao contrário dos sistemas tradicionais que consideram despesas fixas.

Desse modo, segundo O'Guin (1991), os custos são segregados de modo a garantir que apenas os custos apropriados são usados para as análises apropriadas – identificar quais custos são incrementais para cada tipo de decisão. Muitos custos de distribuição podem ser rastreados a ordens de clientes, entretanto, alguns custos como força de vendas são relacionados a outras transações como visitas de vendas. O custo dessas visitas são rastreadas a clientes individuais, enquanto outros custos como propaganda e promoções são relacionadas a clientes individuais e são todos atribuídos a apenas uma classe de clientes, como um segmento de mercado.

Segundo Shank e Govindarajan (1997), não restam dúvidas de que a abordagem tradicional com seus critérios de alocação baseados em volumes para se calcular o custo do produto representam uma grave falha da maioria dos sistemas de contabilidade gerencial de hoje. A metodologia em que despesas gerais são rateadas utilizando critérios de alocação com base na mão-de-obra direta ou na hora-máquina, por exemplo, são imprecisas e estrategicamente inúteis em ambientes com linha de produtos e canais de distribuição mais complexos. Entretanto, segundo os autores, a superioridade do ABC frente aos sistemas tradicionais de custeio não significa que devam ser substituídos maciçamente pelas regras de alocação baseadas em atividades. O ABC deve ser visto como uma ferramenta financeira muito útil da gestão estratégica, mas seus benefícios na gestão de atividades podem ser melhor obtidos evitando-se sua formalização como parte de um sistema de registros contábeis. A probabilidade de alcançar benefícios estratégicos, de acordo com a experiência dos autores, é inversamente proporcional à utilização do conceito como rotina nestes sistemas.

2.7.3. Benefícios do ABC

De acordo com O'Guin (1991), muitas empresas ainda resistem ao ABC por acreditarem que elas terão uma pequena melhora nas informações de custo, o que não valeria o trabalho, ou acreditam que têm problemas mais importantes para lidar. Entretanto, muitas empresas admitem que certos produtos custam mais do que seus

atuais sistemas de custos reportam. Entretanto, os mesmos executivos acreditam que eles compensarão por esse erro, uma vez que eles sabem que alguns produtos estão sub-custeados, mas não têm idéia da magnitude.

Do mesmo modo, não é incomum descobrir que não é lucrativo servir a maior parte dos clientes de uma empresa. Casos como o a fabricante sueca de resistências elétricas para aquecedores, Kanthal, em que o ABC levantou que negociava com lucro com apenas 40% de seus clientes. Essas contas geravam 250% (duas vezes e meia de seus lucros anuais) de lucro realizado, o que significa que o resto de seus clientes dissipavam os outras 150% de lucro. Em posse dessas informações, a empresa tomou medidas corretivas para sanar esses problemas, de acordo com Kaplan e Cooper (1997).

Este tipo de informação, fornece substancial vantagens competitivas a uma empresa, como ser capaz de escolher os melhores clientes no mercado (os mais lucrativos) e deixar os problemáticos para a concorrência. Ao entender quais clientes são realmente os mais lucrativos, os departamentos de vendas e marketing estarão habilitados a melhor focar seus esforços em clientes alvos. Com o ABC, margens variam significativamente de produto a produto e o aumento da lucratividade torna-se o foco do processo de tomada de decisão e não apenas o aumento de receita. Após a implementação do modelo ABC, por exemplo, a Kanthal descobriu que a lucratividade de seus clientes variavam de -179% a +65%. A informação do ABC, auxilia na definição de descontos e políticas de serviço, pois possibilita que empresa saiba, por exemplo, quanto uma ordem consolidada para um destino, economiza.

O mesmo critério se aplica aos canais de distribuição, os quais alguns são muito mais caros que outros. O conhecimento desses custos pode ajudar uma empresa a re-orientar a sua estratégia de distribuição. Uma empresa pode descobrir, por exemplo, que vender a um atacado é muito caro ou que clientes diretos não valem a pena pois ordenam muitos pedidos de produtos com baixa lucratividade. Empresas com informações detalhadas do ABC podem negociar contratos com distribuidores e outros clientes mais efetivamente.

De acordo com Cokins (1996), os principais benefícios derivados do ABC incluem:

- Custos de produtos mais acurados;
- Determinar o custo de serviços;
- Avaliar os custos de clientes e a sua rentabilidade;
- Identificar custos de mercados e canais de distribuição;
- Rastrear custos de projetos acuradamente;
- Quantificar custos de contratos;
- Análises estratégicas de qual produtos, clientes ou canais enfatizar;
- Revisão de pós-vendas da lucratividade das vendas diretas;
- Suporte na mensuração de análise de valor econômico;
- Fornecer riqueza de detalhamento para negociações contratuais;
- Crescimento da receita ao ajudar clientes a entender suas reduções de custos através do uso de serviços e produtos da empresa;
- Servir como uma ferramenta fundamental no custeio-alvo;
- Fornecer mensuração de *benchmarking*.

O uso mais abrangente da metodologia baseada em atividades inerente ao ABM, gira ao redor da utilização da informação financeira fornecida pelo ABC e que evolui para a integração das duas metodologias no ABC/M de modo a melhor gerenciar operações. Os benefícios derivados do ABM, ainda segundo Cokins (1996), incluem:

- Identificação de custos redundantes;
- Análises de custos de valor-agregado e de valor não-agregado;
- Quantificação do custo da qualidade;
- Sumarizar atividades foco para os clientes;
- Mensurar o custo da complexidade;

- Prover custo de processos e suporte na análise de processos;
- Rastrear o impacto dos esforços de re-engenharia;
- Melhor entendimento dos direcionadores de custos;
- Avaliar os investimentos de flexibilidade de manufatura;
- Orçamento baseado em atividades.

Em suma, o ABC reporta o custo real dos objetos de custos sem as distorções provocadas pelas práticas de alocação de custos fixos e indiretos. Essa nova visão trouxe novas informações de custo e lucratividade e reverteu as análises fornecidos pelos sistemas tradicionais. Desse modo, empresas tendem a utilizar informações do ABC para tomar decisões estratégicas como abandonar mercados e clientes não lucrativos e provém a base para a tomada de decisões táticas de melhoria de processos com a adição do ABM.

2.7.4. A Evolução para o ABC/M e a Gestão de Atividades

Em 1990, Peter Turney e o consultor Norm Raffish criaram um diagrama para representar a estrutura de um custo baseado em atividade de modo a ajudar empresas membro do CAM-I (*Consortium for Advanced Manufactures-International*) (COKINS, 1996). A partir desse consórcio sem fins lucrativos, o programa de sistemas de gerenciamento de custos serviu como um fórum para pensadores na indústria, universidades e governo de modo a desafiar e aprimorar os sistemas de gerenciamento de custos. Conforme figura 5, o diagrama é comumente chamado de cruz do CAM-I e apresenta duas visões:

1. **Visão Econômica e de custeio**, que constitui a parte vertical do modelo e reflete informações de preço, *mix* de produtos, desenho de produtos, etc.

2. **Visão de aperfeiçoamento de processo**, que constitui a parte horizontal do modelo e reflete basicamente todas as categorias de informações relacionados aos direcionadores de custos, que influenciam as atividades e seus desempenhos.

A visão vertical de custos (ABC) é muito eficaz em capturar como a diversidade de produtos ou clientes podem ser detectadas e seus custos re-allocados, primeiramente, ao medir os recursos consumidos pelas atividades e, então, na forma de objetos de custos finais. Os Recursos, listados no topo da cruz, representam todos os meios disponíveis, os quais as atividades podem utilizar como: salários, suprimentos operacionais ou energia elétrica. É nesse ponto em que os custos de recursos são convertidos em atividades.

Em contraste, a visão horizontal de processos (ABM) é muito eficaz em mostrar, em termos de custos, o alinhamento ponta-a-ponta de atividades de um processo de negócio. Além disso, a visão de processo do ABM é freqüentemente chamada de cadeia de valor e seus custos são interpretados usando análise de valor de processos.

O ABC/M é uma versão expandida de um sistema contábil de custos standard. O ABC/M foi desenvolvido como uma solução prática para problemas associados aos sistemas tradicionais de custos. O resultado de alocações inacuradas de custos é que alguns objetos de custos estão super-custeados enquanto os restantes estão sub-custeados. A metodologia de alocação de despesas e custos do ABC/M corrige essas falhas ao identificar as atividades de trabalho que são responsáveis pelo consumo de recursos. O modelo fornece uma rede de alocação do fluxo de custos, o que permite que os custos das atividades sejam constantemente re-allocados a outras atividades ou aos objetos de custos finais através de direcionadores de custos de atividades (Cokins, 1996)

A fotografia mais clara de custos fornecida pelo sistema ABC, levou naturalmente para a adoção do gerenciamento baseado em atividades (ABM), ou seja, todo o conjunto de ações que podem ser tomadas, com melhores bases, através de informações geradas pelo ABC. Em outras palavras, o ABC pode ser considerado a matemática usada para alocar custos acuradamente a objetos de

custos, tais como produtos, serviços e clientes, e seu objetivo principal é a análise de lucratividade. O ABC/M usa a informação de custo do ABC não apenas para racionalizar qual produtos ou serviços uma empresa deva vender mas, ainda mais importante, identificar oportunidades para mudar as atividades e processos de modo a melhorar a produtividade.

Conforme demonstrado nas Figuras 9 e 10, respectivamente, o ABC/M funciona como um tradutor entre o sistemas de acumulação de custos ou despesas das transações contábeis de uma empresa e os usuários finais que aplicarão as informações geradas no processo de tomada de decisão. Um sistema ABC/M funciona como um tradutor e não um substituto aos sistemas de contabilidade.

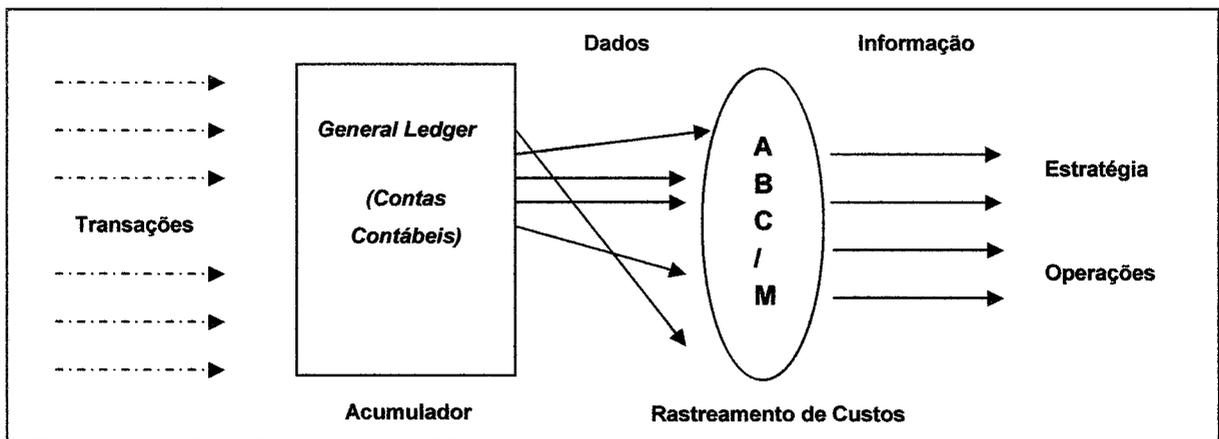


Figura 9 - O ABC/M como tradutor das informações contábeis

Fonte: Activity Based Cost Management, Cokins (2001, p. 11)

Departamento - Processamento de Reclamações de Clientes

Visão de Plano de Contas				→	Visão Baseada em Atividades	
	Realizado	Orçado	Variação			
Salários	621,400	600,000	(21,400)		Buscar Reclamações	31,500
Equipamentos	161,200	150,000	(11,200)		Analisar Reclamações	121,000
Viagens	58,000	60,000	2,000		Suspender Reclamações	32,500
Suprimentos	43,900	40,000	(3,900)		Receber Questionamentos de Fornecedores	101,500
Uso e Ocupação	30,000	30,000	-		Resolver Problemas de Associados	83,400
Total	914,500	880,000	(34,500)		Processar Lotes	45,000
					Determinar Elegibilidade	119,000
					Fazer Cópias	145,500
					Escrever Correspondências	77,100
					Comparecer a Treinamentos	158,000
					Total	914,500

Figura 10 – Visão Plano de Contas x Visão de Processos

Fonte: Activity Based Cost Management, Cokins (2001,p. 7).

Segundo Kaplan e Cooper (1997), o ABM (*Activity Based Management*) qualifica a organização a atingir mais resultados com menores demandas sobre os recursos da organização, ou seja, a organização atinge o mesmo resultado a custos reduzidos. O modelo atinge seus objetivos através de duas aplicações complementares: o ABM operacional e o estratégico, conforme demonstrado na Figura 11

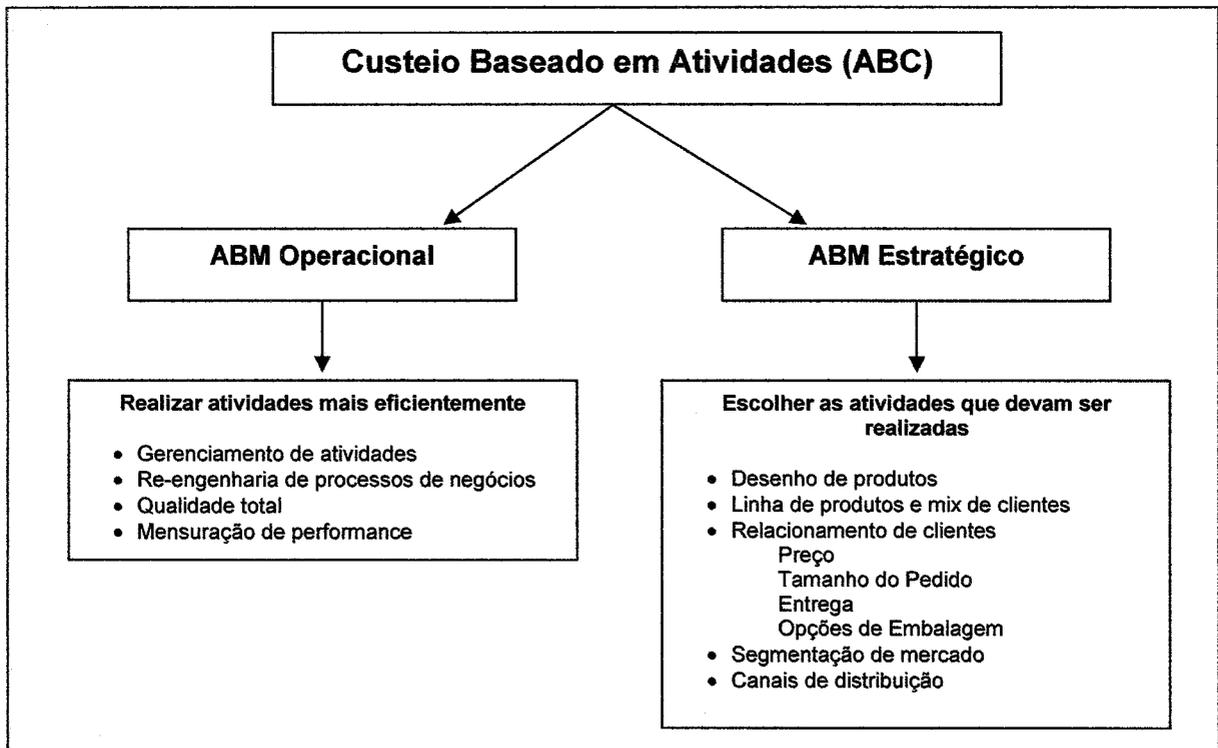


Figura 11- Utilizando o ABM para melhorias operacionais e decisões estratégicas

Fonte: Kaplan e Cooper (1997, P. 4)

A metodologia ABM operacional tem como objetivo melhorar a eficiência, reduzir custos e aprimorar a utilização de ativos. A ferramenta possibilita o aumento na capacidade dos recursos, seja humano ou material, ao reduzir a parada de máquinas, aprimorando, ou até mesmo eliminando totalmente, atividades ou processos que não agregam valor e aumentando a eficiência dos recursos da organização. Os benefícios do ABM operacional podem ser mensurados pela redução de custos, incremento de receitas (através da melhor utilização de recursos) e prevenção de custos (a expansão da capacidade de recursos existentes acentua a necessidade por investimentos incrementais em ativos e pessoas).

O ABM estratégico, por sua vez, procura alterar a demanda por atividades visando o aumento de lucratividade assumindo, a princípio, que a eficiência da atividade permanece constante. Como exemplo, Kaplan e Cooper (1997) citam que uma organização pode estar operando a um ponto onde as receitas adquiridas de um produto, serviço ou cliente em particular são menores do que o custo de gerar essa receita. A ferramenta abrange a mudança de mix de demandas por atividades

não agregadores de valor e lucro ao reduzir a quantidade de direcionadores de custos demandadas pelas atividades não lucrativas. O modelo ABC sinaliza quando produtos, serviços ou clientes individuais aparentam ser altamente lucrativo e sinalizar aos departamentos de marketing e vendas a explorar se a demanda desses objetos de custos podem ser expandidas de modo a gerar incrementos de receita e redução de custos incrementais. A empresa podem então alterar o mix de atividades em direção aos clientes mais lucrativos. O ABM estratégico também engloba decisões referentes a desenho e desenvolvimento de produtos, uma das maiores possibilidades de redução de custos existentes em uma organização, uma vez que 80% ou mais dos custos de produção são determinados durante o desenho de produtos e as fases de desenvolvimento.

É importante ressaltar que as duas ferramentas não são mutuamente exclusivas, uma vez que as organizações terão maiores impactos quando reduzirem tanto os recursos requeridos ao realizarem uma dada quantidade de atividades e, simultaneamente, mudar o mix de atividades para processos, produtos, serviços e clientes mais lucrativos.

O aspecto final do ABC/M, segundo KAPLAN e COOPER (1997), suporta o processo de melhoria corrente e contínuo, entretanto, modelos ABC não são um meio efetivo de controle, aprendizado e melhoria operacional. Para isso, ferramentas específicas de mensuração de performance e controle operacional como o custo *Kaizen*, *Just-in-Time (JIT)*, Re-engenharia de processos e Qualidade Total que foram explicitamente desenhados para prover constante *feedback* a gerentes e funcionários a respeito de suas atividades de melhoria e aprendizado, ainda que o sistema ABC possa adicionar benefícios ao processo de melhoria. Os princípios contábeis do ABC/M suportam pensamentos baseados em processos e suas ações e programas associados a melhoria de processos, uma vez que as atividades são a sua base de fundamentação. Os programas de Qualidade Total visam eliminar erros na execução de atividades, o JIT visa a eliminação de desperdícios, enquanto a Re-engenharia visa sincronizar atividades entre as fronteiras funcionais.

Em resumo, o ABC/M é uma ferramenta e não uma solução em si, pois traz visibilidade aos sintomas dos problemas os quais podem ser tomadas ações efetivas

de correção. Dentro deste contexto, segundo Kaplan e Cooper (1997), o ABC/M tem 4 objetivos principais:

1. Eliminar ou minimizar custos que não agregam valor;
2. Introduzir eficiência e efetividade e, desse modo, otimizar as atividades agregadoras de valor que são executadas nos processos de negócio para aprimorar o resultado;
3. Levantar a raiz dos problemas e corrigi-los (o sintoma dos problemas são os custos);
4. Remover distorções causadas por premissas pobres e má alocações de custos.

Dentro do contexto do ABC/M, empresas lutam para controlar a criação e a operação de atividades. De acordo com Nakagawa (2001), a transparência e a visibilidade que o ABC dá às atividades permitem avaliar a contribuição de cada uma delas para a eficácia das operações de uma empresa, as quais acabam sendo consideradas também características muito importantes para o controle e redução de custos, através da análise funcional.

De acordo com Cokins (1996), processos de negócios podem ser definidos como uma seqüência ou rede de atividades, independentemente do nível de detalhe das atividades. Ao decompor áreas funcionais em um número maior de atividades de modo a segmentar diversidade, as atividades podem ser recombinadas para melhor entender os custos entre os processos de negócios.

Como exemplo, uma empresa pode determinar todos os custos envolvidos no processo usado para cotar a compra de matéria-prima, componentes, materiais indiretos e serviços externos de processamento. Primeiro, as áreas funcionais como compras, estocagem, logística, recebimento, inspeção, contas a pagar e controle de qualidade são decomposto em atividades que descrevem os esforços dos empregados (cotar fornecedores, processar ordem de compras, etc) no processo de cotação. O próximo passo é recombinar as atividades de cada área funcional que se aplicam no processo para se chegar a informação de custos desejadas, conforme figura 12.

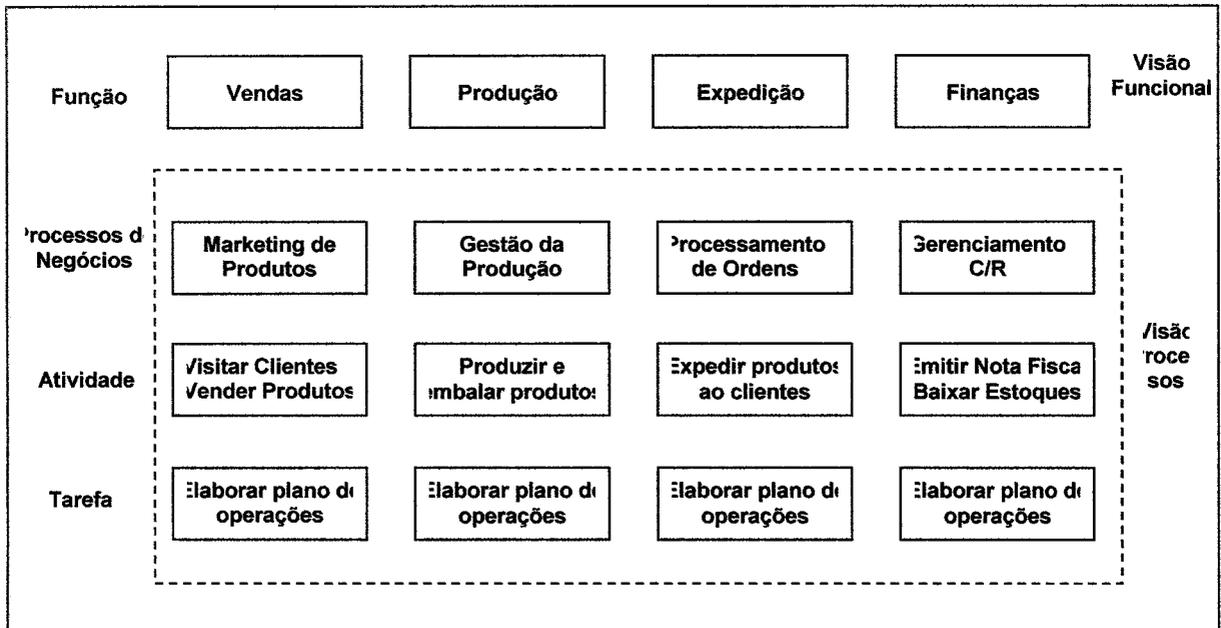


Figura 12 – Mapeamento de atividades

Fonte: Nakagawa (2001, p. 45).

Quando o total do modelo ABC/M for completado ao ponto em que todos os recursos forem completamente rastreados através das atividades aos objetos de custos finais, os desembolsos terão sido apropriadamente segmentado de modo a refletir a diversidade de produtos e serviços. Entretanto, essa informação apenas não é suficiente para direcionar a empresa sobre o que fazer e como implementar melhorias. Segundo Cokins (1996), é necessário diferenciar as informações de atividades em categorias definidas pelos usuários de modo a facilitar análises gerenciais. Assim, empresas interessadas em melhoria de performance pode usar métodos de classificação para avaliar as atividades que contribuem para o resultado de produtos e serviços de acordo com a necessidade ou não de atividades, suportam fatores críticos de sucesso ou são executadas eficientemente. O objetivo é eliminar atividades que não agregam valor e otimizar as atividades de alto valor agregado. Desse modo, os funcionários poderão ver como seus trabalhos realmente servem aos clientes e quais atividades são descartáveis.

As categorias de diferenciação mais populares, segundo Cokins (1996) são chamadas de métricas de atividades ou atributos e são anexadas aos custos das atividades, tais como:

- Impacto ou urgência;
- Valor agregado;
- Efetividade ao realizar a atividade;
- Importância em suportar planos estratégicos da administração;
- Qualidade;
- Custo.

Adicionalmente às categorias, somam-se múltiplas visões para a classificação de atividades:

- Visão de clientes ou dono do processo;
- Visão de serviço ou produto;
- Visão estratégica da empresa;
- Visão de eficiência.

Segundo Kaplan e Cooper (1997), empresas como Procter e Gamble e Kanthal têm utilizado o ABC/M por muitos anos. Elas são usuárias maduras e avançadas do ABC/M que estão interessadas em atingir dois objetivos: institucionalizar o ABC/M em toda a companhia em um sistema de relatório de produção permanente, repetitivo e confiável e estabelecer que as informações do ABC/M sirvam como um habilitador de seus programas de melhoria, como Qualidade Total, Gerenciamento de Mudança, Re-engenharia, Racionalização de Produtos, Custeio-Alvo e Lucratividade de Clientes/Canais.

Os mesmos usuários maduros e avançados também dominam a utilização dos atributos de atividades do ABC/M. O objetivo é eliminar atividades de baixo valor e otimizar as de alto valor agregado ao habilitar funcionários a enxergar como seu trabalho adiciona valor aos seus clientes e quais atividades podem ser consideradas descartáveis. As atividades de alto valor agregado são aquelas que:

- São requeridas para atender aos anseios dos clientes;

- Modificam ou melhoram materiais adquiridos de um produto;
- Os clientes estão dispostos a pagar mais caso tais atividades ocorram;
- São consideradas etapas importantes que não podem ser eliminados do processo de negócio;
- São realizadas para resolver ou eliminar problemas de qualidade;
- São realizadas devido a um pedido ou expectativa de satisfação do cliente.

Por outro lado, atividades de baixo valor agregado são aquelas que:

- Podem ser eliminadas sem afetar a forma, tamanho e função do produto;
- Começam com o prefixo “re” (retrabalho, retorno de produtos);
- Resultam em desperdício e não agregam valor ao produto ou serviço;
- São realizadas devido a ineficiências ou erros do processo;
- São duplicadas em outro departamento ou adicionam etapas desnecessárias aos processos de negócio;
- São realizadas para monitorar problemas de qualidade;
- São realizadas devido a reclamações de clientes insatisfeitos;
- Produzem resultados desnecessários ou indesejados.

A Figura 13 ilustra a de análise de atividades a partir da combinação de dois atributos (performance e importância) e melhor direcionar quais ações podem ser tomadas. Ao utilizar os atributos do ABC/M, as organizações podem visualizar se

estão desembolsando grande quantidade de recursos em atividades em que são bons, mas que não são importantes para o cliente.

Excede Expectativas	Oportunidade <ul style="list-style-type: none"> • Persuadir o mercado da utilidade do serviço; • Reduzir tamanho e re-adequar recursos. 	Fortaleza, Vantagem <ul style="list-style-type: none"> • Criar liderança sustentada.
	EFETIVIDADE <ul style="list-style-type: none"> • Minimizar gastos e investimentos; • Terceirizar. 	<ul style="list-style-type: none"> • Melhorar a performance imediatamente.
Abaixo da Expectativa	Não-críticos	Risco
	Sem Valor Agregado	VALOR NECESSÁRIO
		Essencial e Crítico

Figura 13 – Matriz de avaliação de atividades

Fonte: Activity Based Cost Management, Cokins (1996, p. 111).

O processo o qual se levanta a necessidade de melhorias é chamado de análise de valor adicionado. É um processo dinâmico de examinar o negócio de modo a torná-lo mais eficiente e efetivo, ao procurar melhorias para atender as necessidades do processo de negócio e do cliente. A análise de valor adicionado tem quatro etapas:

1. Definir processos existentes;
2. Determinar necessidades do cliente;
3. Desenhar melhorias;
4. Monitorar resultados.

Segundo Cokins (1996), a primeira etapa, *definir processos existentes*, desenvolve um entendimento do processo atual e como é executado, envolvendo desde eventos que o iniciam como os seus *inputs*, ou seja, informações,

documentos, mão-de-obra, equipamentos, etc. Além disso, são levantados outras atividades relacionadas, custos e ciclo de tempo dos processos de negócios.

A segunda etapa, *determinar necessidades do cliente*, levanta os requerimentos dos clientes que precisam ser atendidos. Primeiramente, é necessário identificar quais são os processos relacionados aos clientes para, então, levantar a percepção dos clientes às atividades através de entrevistas ou pesquisas. Através dessa análise, é possível identificar as lacunas entre as necessidades do cliente, suas percepções e a *performance* da empresa.

A terceira etapa, *desenhar melhorias*, só é iniciada após o entendimento do processo e das necessidades dos clientes. Caso o processo tenha atividades de pouco valor agregado, pode-se simplificar o processo ao consolidar tarefas e caso os custos estejam muito altos, deve-se reconsiderar a sua frequência ou *inputs*. Para identificar essas oportunidades, é necessário o envolvimento do pessoal operacional, pois eles devem assumir a responsabilidade pelas mudanças no processo, além do fato de serem as pessoas que mais entendem do processo. Assim que as oportunidades de melhorias forem identificadas, deve-se estimar os recursos necessários para implementá-las, bem como os benefícios esperados.

O quarto e último passo, *monitorar resultados*, é acionado após a aprovação das oportunidades de melhoria pela administração e a sua implementação. O objetivo é mensurar a performance dos processos com relação aos benefícios do projeto e como *feedback* para processos de melhoria contínua.

Segundo O'Guin (1991), através da análise de valor adicionado, a administração deve questionar o desempenho do negócio e fornece uma perspectiva de custos e o que o está gerando. Quando uma atividade de alto custo é identificado, o primeiro passo é determinar se o custo é um problema de eficiência ou eficácia, ou se não há nenhum problema associado. Para reduzir custos, deve-se focar na eficácia no lugar da eficiência, já que um trabalho não vale a pena ser bem executado caso não haja necessidade alguma de existir. Atividades que não agregam valor devem ser descobertas e analisadas de modo a entender o que exatamente as estão demandando, visando a otimização dos processos de negócios. Caso a atividade tenha um alto custo e é necessária, deve-se investigar problemas ligados à eficiência. A f

Figura 14 demonstra um roteiro para esse levantamento.

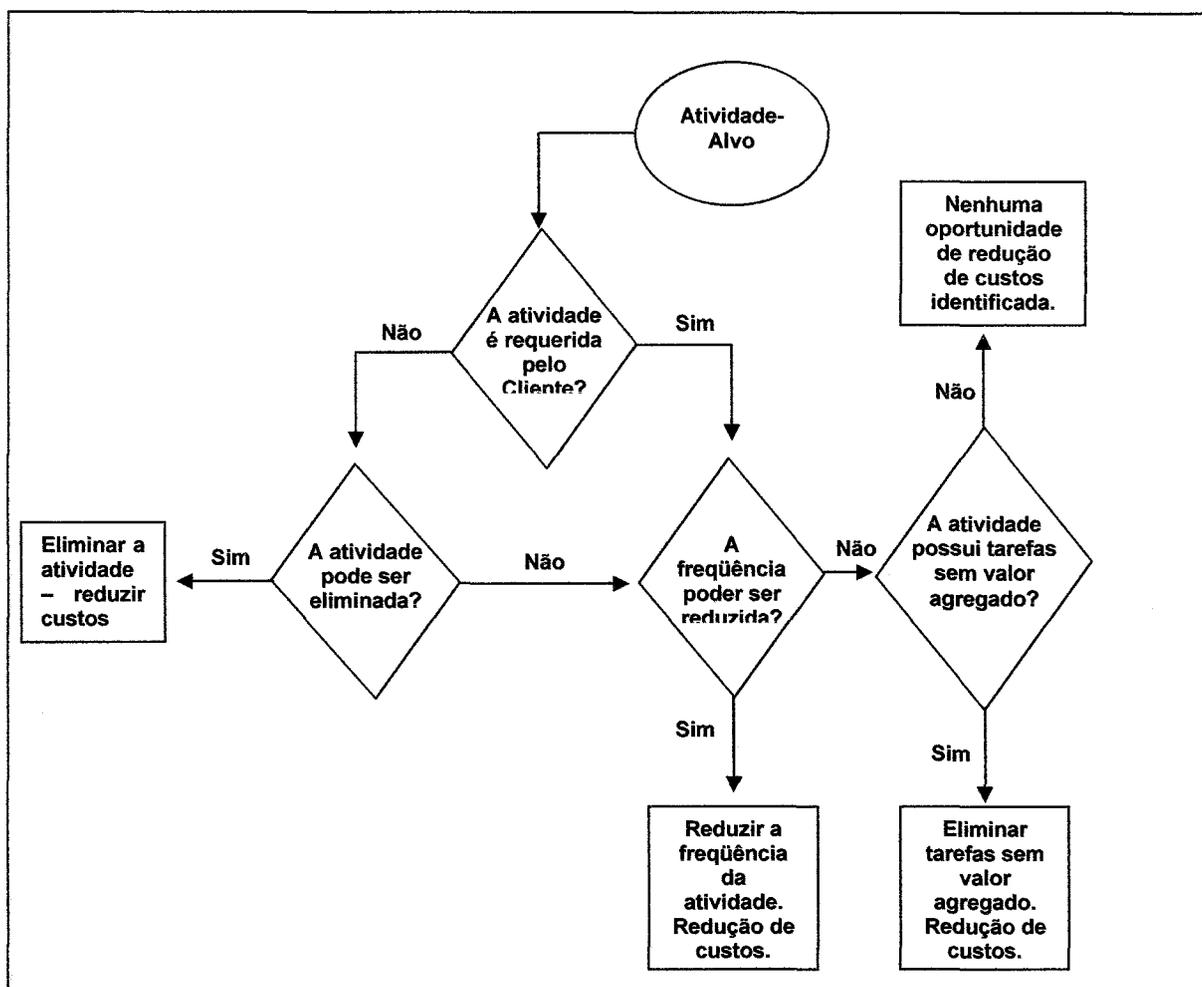


Figura 14 – Roteiro de avaliação de atividade

Fonte: O'Guim (1991, p. 313).

Após a confecção do fluxograma, deve-se quantificar todas as variáveis críticas de execução como ciclo de tempo ou custo da tarefa. O próximo passo é avaliar cada etapa do processo, visando um processo mais eficiente. Ao identificar a anormalidade das atividades com alto custo, o ABC/M começa a investigar o problema ao quantificar o custo e rastrear esse custo até a sua fonte.

O ABC/M fornece indicadores de produtividade e de custos de toda a organização, possibilitando aos gerentes o uso das informações para encorajar reduções de custos contínuas. Entretanto, a administração não deve reduzir custos de modo que a satisfação do cliente fique comprometida, mas trabalhar em direção a

indicadores operacionais como entrega de produtos ao cliente, número de retornos, retenção de clientes e participação de mercado.

As empresas realizam lucros através de atividades que satisfazem as necessidades dos clientes e consomem recursos eficientemente. Desse modo, as empresas não devem utilizar as informações do ABC/M para gerenciar custos, mas para saber as conseqüências financeiras dos esforços de gerenciamento de atividades. À medida que as organizações reduzem as suas estruturas e reafirmam o comprometimento com relação a satisfação e retenção do cliente, os processos de negócios estão se tornando mais visíveis. Os processos de negócios fazem parte da cadeia de suprimentos e é ela quem necessita ser melhor gerenciada.

2.7.4 Desenho e Implementação do Modelo ABC/M

De acordo com Nakagawa (1991), o principal papel do ABC é o de espelhar com maior fidelidade e clareza possíveis as operações de uma empresa de modo a comunicar as pessoas as causas e as taxas de consumo de recursos em seus principais processos de negócios. Desse modo, o conhecimento de como as atividades destinadas à produção de produtos e ao atendimento de clientes consomem os recursos da empresa são de fundamental importância para o desenho e implementação do ABC/M.

As formas de rastreamento e do consumo de recursos pelas atividades e destas para os produtos e clientes devem, no desenho do ABC/M, atender aos princípios da simplicidade, visibilidade e comunicabilidade.

Conforme citado anteriormente, há basicamente duas versões para o modelo conceitual do ABC/M. A primeira foi o ABC, desenvolvida no final dos anos 80, como uma ferramenta financeira prática para eliminar distorções causadas pelos métodos de rateio utilizado pelos sistemas tradicionais, visando melhorar a acurácia do custeio de produtos e serviços e, através desta, a determinação do melhor mix e preços de produtos. O uso ampliado do ABC permitiu análises mais avançadas e abrangentes como a análise de rentabilidade de clientes, mercados e canais de distribuição, além da gestão de atividades, identificando oportunidades de melhorias,

seja no nível de projetos (desenho de produtos), seja no nível das operações (eliminação de desperdícios, Kaizen).

A principal falha com relação ao primeiro modelo era relacionado com as dificuldades de segregar os grupos de atividades que adicionavam valor ao processo, visando identificar atributos e desempenho. Como consequência, desenvolveu-se uma segunda versão para o modelo, desenhada para suprir as informações necessárias a dois propósitos principais:

1. Visão econômica e de custeio;
2. Visão de aperfeiçoamento de processo.

Uma metodologia básica de implementação de ABC/M envolve 10 etapas principais de acordo com Cokins (1996), que serão comentadas mais analiticamente no decorrer dessa seção. As dez etapas envolvem:

1. Identificar processos chave de negócios ao descrever fluxogramas de negócios (mapa de relacionamentos);
2. Construir mapas de processos de negócios como ferramenta de análise de adição de valor;
3. Identificar as atividades centrais e tangentes aos processos chave de negócios;
4. Organizar a coleta de dados sobre o custo do consumo de recursos de atividades;
5. Mensurar ou estimar custos de mão-de-obra através de percentual de utilização;
6. Mensurar custos de conversão de mão-de-obra através dos resultados por tempo de ciclo;
7. Mensurar ou estimar matéria-prima adquirida e custos de serviços;
8. Rastrear atividades a objetos de custos intermediários e finais;

9. Reconfigurar os dados de custos e visualizar os processos de negócios;
10. Analisar custos para tomada de medidas de correção.

A primeira etapa, *identificar processos chave de negócios*, envolve identificar processos de negócios, que pode ser realizada através da elaboração de diagramas de processos ou mapas de relacionamentos organizacionais. Uma empresa funciona como um sistema ao explorar suas competências principais de modo a antecipar as necessidades e desejos dos clientes e desenhar produtos e processos para entregar e sustentar a satisfação do cliente. Os mapas de relacionamentos organizacionais demonstram o que as pessoas fazem enquanto elas interagem como uma organização total e como eles se relacionam com outros envolvidos pertencentes a outras funções. De maneira geral, qualquer organização possui duas atividades principais dentro do total de processos envolvendo a transformação de recursos (mão-de-obra, equipamentos, materiais e investimentos financeiros) em produtos e serviços aos clientes: (1) receber o pedido de um cliente e (2) entregar o pedido. Além disso, outras atividades de suporte de criação de valor ao cliente e de controle da organização coexistem.

Dentro desse contexto, um mapeamento de processos é um modelo abrangente de como uma empresa possibilita a criação e adição de valor através da cadeia de suprimentos na indústria e comércio, auxiliando funcionários e gerentes a pensar seus negócios como um sistema total. Além disso, o mapa de processos suporta a identificação do trabalho realizado (produtos), a quem se destina (clientes) e o que é necessário para atingir o trabalho (fornecedor), conforme demonstrado na Figura 15.

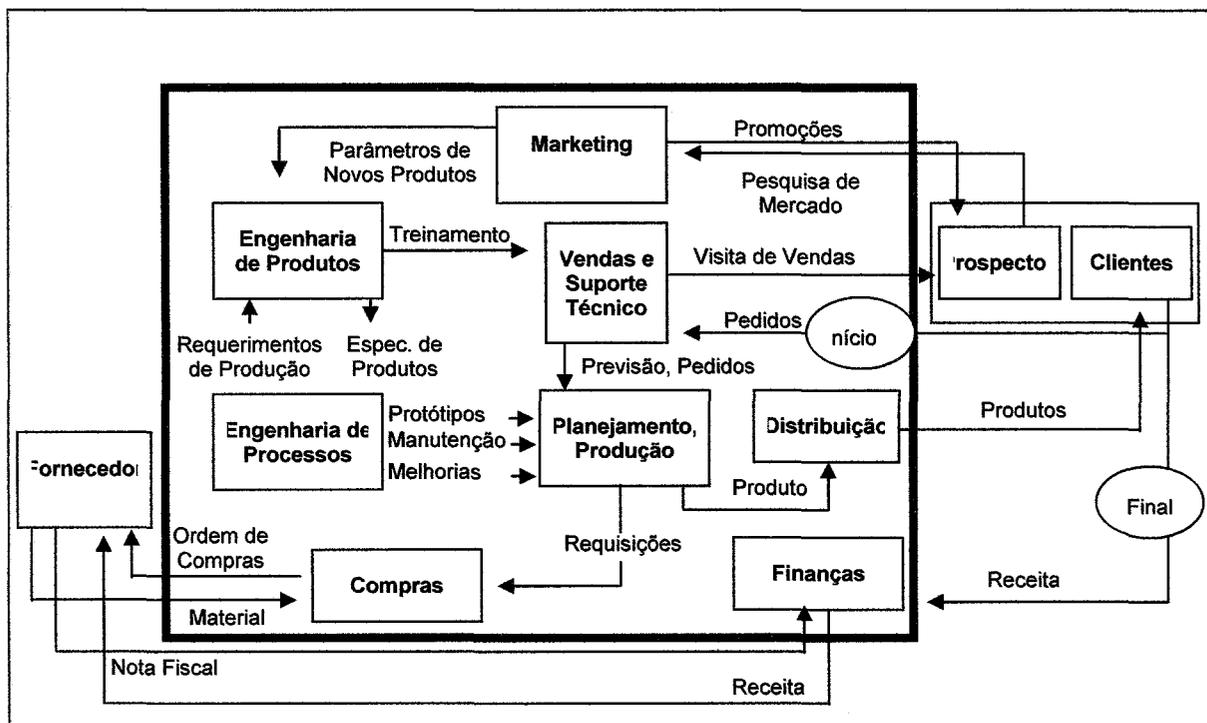


Figura 15 – Mapeamento de processo de negócios

Fonte: Cokins (1996, p. 155).

Segundo Cokins (1996), novas perspectivas podem surgir utilizando essa ferramenta, como:

- Dentro da área em negrito, alguns poucos processos de negócios (do pedido do cliente ao pagamento, passando pela entrega do produto) circulam como veias proeminentes e carregam valor acumulado pelo caminho;
- É responsabilidade da alta administração manter a área em negrito em balanço e equilíbrio em resposta a todas as influências do ambiente externo (clientes, competidores, novas tecnologias ou governos);
- De modo que processos continuem a possibilitar e criar valor, os mesmos devem ser adaptativos e, constantemente mudado. Além disso, as receitas das vendas devem ultrapassar os custos.

A contribuição da gestão da mudança, abstraído dos mapas de relacionamento de processos, vem da maneira como o mapa reforça a pressão sobre os gerentes a pensar holisticamente e inter-funcionalmente de modo a auxiliá-los a gerenciar a empresa como um sistema. Entretanto, o mapa de relacionamentos deve ser mantido a um nível sintético, sem muitos detalhes, para não afastar os usuários finais.

A segunda etapa é conseqüência do mapeamento de processos e envolve a análise de valor, que auxilia na documentação dos resultados do mapa de relacionamentos e organiza as informações de modo a garantir que as mesmas estão completas, entendíveis e de rápida análise. O ABM reconfigura a organização e rastreia custos aos processos de negócios, o que os sistemas tradicionais não são capazes de fazer. Conforme comentado anteriormente, processos de negócios são compostos de duas ou mais atividades seqüenciadas e estruturadas de modo a prover produtos ou serviços aos clientes. Desse modo, as informações de custos podem ser alinhadas com os processos e mantidas sincronizadas com as mensagens que são sinalizadas aos gerentes pelo mapa de processos. Esses processos são a base pelo o qual a organização cria valor aos clientes.

A terceira etapa, *identificar atividades dentro do processo de negócio*, basicamente define quais atividades serão quantificadas. O critério para a identificação de atividades deve incluir a materialidade, bem como os objetivos das informações do ABC/M. Para os objetivos estratégicos do ABC/M, pode-se definir níveis de atividades mais sintéticas invés dos objetivos ou simplesmente melhorias operacionais. Caso o objetivo seja o de reduzir ou prevenir custos, atividades devem ser definidas mais detalhadamente, com atenção na eliminação de desperdícios e atividades que não agregam valor, como retrabalho e conferir ordens de vendas. Uma boa regra para definir o detalhamento de atividades é pensá-las como o que as pessoas fazem e as tarefas que constituem uma atividade como a maneira em que as pessoas executam atividades. As definições de tarefas podem ser inclusas para objetivos de melhoria, mas custos da performance de tarefas não devem ser mensuradas e colocadas no sistema contábil do ABC.

A quarta etapa, *organizar a coleta informações de custo de recursos*, visa organizar o rastreamento dos custos às atividades. A alocação dos custos nas atividades pode ser feita:

- Através de alocação direta, usando indicadores existentes (ordem de serviços, consumo de combustível, etc);
- Através de estimativas (questionários ou técnicas de pesquisas);
- Através de alocações arbitrárias.

A primeira alternativa depende do mapeamento dos processos de negócios como a fonte para definir atividades. Usando um mapa de processos pré-definido, o qual arranja as organizações em uma rede de atividades de trabalho. A segunda alternativa é útil quando existem fluxogramas de processos incompletos ou inexistentes e a última alternativa é utilizada através de técnicas como *storyboarding*, que consiste em um pequeno grupo de funcionários que descrevem o que fazem e como. O tempo dos funcionários é então alocado às atividades conhecidas para, então, custos serem apropriados de maneira similar à segunda alternativa.

Na prática, segundo Cokins (1996), empresas que tiveram sucesso na implementação do ABC/M utilizaram elementos das três alternativas de coleta de dados citadas anteriormente e a vantagem das suas primeiras opções é que as informações podem ser coletadas mais rapidamente e com mais acurácia e com definições mais consistentes. A vantagem da terceira opção é o maior envolvimento dos funcionários, o que auxilia na mudança de atitudes pessoais e agiliza o consenso e minimiza a resistência à mudança.

A quinta etapa, *mensurar custos de mão-de-obra*, é utilizada para mensurar o custo de mão-de-obra ao rastrear a média de salários, encargos e benefícios ao percentual de trabalho de cada funcionário nas atividades definidas.

A sexta etapa, *mensurar a conversão dos custos de mão-de-obra via tempo de ciclo*, requer um fluxograma de processos do começo ao fim, onde então uma média de tempo por ciclo é estimada para cada atividade ou grupo de atividades.

A sétima etapa, *estimar o custo de material e serviços*, consiste em alocar desembolsos com material adquirido de terceiros e outros não relacionados a folha de pagamentos às atividades. Uma abordagem prática envolve a utilização de um ranking de Pareto e depois rastrear esses custos a uma das três categorias abaixo:

1. Alocação direta a uma atividade;
2. Uma atividade de sustentação de infra-estrutura ou organizacional;
3. Uso e ocupação relacionada a funcionários.

Até esse estágio, quase toda as despesas não relacionadas a salários estarão rastreadas às atividades.

A oitava etapa, *rastrear o custo de atividades aos objetos de custos finais*, descreve como utilizar os direcionadores de custos para calcular o custo de produtos e serviços. Os direcionadores de custos (*cost drivers*) são usados para integrar o fluxo do custo das atividades para outras atividades e finalmente ao objetos de custos finais e podem ser definidos como qualquer evento que causa uma mudança no consumo de uma atividade por outras atividades, produtos, fornecedores ou clientes.

De acordo com Nakagawa (2001), a análise de direcionadores de custos, que consiste em examinar, quantificar e explicar seus efeitos sobre as atividades, produtos e clientes é essencial para o processo *Kaizen*, com os propósitos de reduzir ciclos e tempos de lançamento e de produtos e de atendimento de clientes e a redução de custos. A quantidade de direcionadores de custos depende basicamente dos seguintes fatores:

- Objetivos (preço, redução de custos, avaliação de desempenhos, investimentos, melhoria da qualidade, flexibilidade, *lead time*, etc) e acurácia da mensuração que se deseja obter através do ABC que está sendo desenhado;

- Participação relativa (%) dos custos indiretos das atividades agregadas analisadas sobre o custo de conversão em termos de número de itens (contas) e de seus valores;
- Da complexidade operacional da empresa em termos de produtos (diversidades de volumes, materiais usados, tamanho, mix, número de partes/componentes, tecnologias, etc) e de clientes (diversidade de clientes/mercados atendidos, número de itens vendidos, sistemas/canais de distribuição, etc);
- Disponibilidade de recursos da empresa (financeiros, humanos, sistemas de coleta e processamento de dados, tempo, etc).

Ainda de acordo com Nakagawa (2001), os três fatores mais importantes que devem ser considerados na escolha dos direcionadores de custos são:

- Facilidade/dificuldade de coletar e processar os dados relativos aos direcionadores de custos, pois os custos de mensuração, juntamente com os custos associados aos erros de decisão, determinam o sistema ótimo de custeio no ABC.
- Grau de correlação com o consumo de recursos, o qual, em termos estatísticos, deve aproximar-se de 1.
- Efeitos comportamentais, que é o critério que oferece o maior grau de risco de escolha de direcionadores de custos, pois estes serão utilizados na avaliação do desempenho de atividades.

É importante restringir o número de direcionadores de atividades para poucos, sempre testando os benefícios entre o esforço de coletar dados adicionais, acuracidade e a precisão necessária para os usuários finais para o processo de decisão.

ATIVIDADE	DIRECIONADORES DE CUSTOS
Operar Máquinas	Hora-Máquina
Set Up de Máquinas	Número ou Horas de Set Up
Recebimento de Materiais	Recibos de Materiais
Suporte de Produtos Existentes	Número de Produtos
Introdução de Novos Produtos	Número de Novos Produtos Lançados
Manutenção de Máquinas	Horas de Manutenção

Quadro 3 – Exemplos de direcionadores de atividades

Fonte: Baseado em O'Guin (1991).

O nono passo, *reconfigurar os custos*, envolve a visualização gráfica dos custos nos processos de negócio. Com a implementação de novas ferramentas computadorizadas de análises, as empresa podem rapidamente explorar um largo leque de informações sobre seus processos de negócios, incluindo quais empregados contribuem para cada atividade.

No último passo, as informações do ABC/M podem ser analisados através de quatro fluxos principais:

1. Custo de processo de negócios – novas visões como onde os custos se acumulam e a que taxas;
2. Análise de custo/benefício de mudanças no processo de negócio.
 - Capacidade de pontuar ou avaliar o valor do conteúdo de trabalho e consumo de recursos;
 - Habilidade em quantificar o trabalho e os custos que podem ser eliminados com as mudanças.
3. Análise de causa raiz
 - Identificação de direcionadores de custos e suas magnitudes ao determinar a causa dos custos e do trabalho;
 - Estes relacionamentos de custos são também utilizados para lucratividade de produtos e clientes, orçamento

baseado em atividades, custos de linha de produtos e serviços e análise de cenários.

4. Análise de fragmentação de trabalhadores – como o mix de trabalho é concentrado ou distribuído entre os funcionários.

O uso de *softwares* ABC/M torna-se necessário quando usuários tem necessidade por fluxos de custos de múltiplo-estágios e quer tomar a decisão de converter as despesas baseadas na visão de plano-de-contas em atividades.

Muitas empresas se contentam em simplesmente converter as despesas de plano de contas em processos de negócios inter-departamentais composto de atividades. Esse passo inicial pode ser dado utilizando uma planilha eletrônica e, caso a empresa queira avançar na análise de múltiplos estágios, a maioria dos *softwares* de ABC/M aceitarão *downloads* das planilhas eletrônicas.

2.7.5 Fatores Críticos de Sucesso

Essa seção descreve uma metodologia utilizada por empresas que tiveram êxito na implementação do sistema e levanta algumas armadilhas durante o processo. Geralmente, uma metodologia em 2 passos é recomendável em comparação com a metodologia mais agressiva de remodelar todo o sistema de custos.

De acordo com O'Guin (1991), para uma implementação ser bem sucedida, a empresa precisa suportar o sistema e utilizá-lo como base para todas as tomadas de decisão gerencial. O sucesso da implementação depende de 4 fatores-chave:

- **O sistema tem apoio do topo da administração.** Um sistema ABC/M muda a perspectiva de negócios de uma empresa. Desse modo, a organização é dividida entre vencedores e perdedores. Os perdedores são mais propensos a lutar contra o sistema a não ser que o conselho de administração suporte e defenda o sistema. Além disso, a

maioria das pessoas é resistente a mudanças e, a não ser que não seja forçado, uma nova idéia pode não vingar.

- **As metodologias do ABC são entendíveis e explicáveis.** Simplificar premissas não é apenas permitido, mas necessário. Um sistema bem sucedido não demandará um doutor em custos para calcular o custo de um produto. Se o sistema não for entendível, não será crível.
- **O sistema é acessível.** Todos os potenciais usuários de um sistema ABC/M devem ter tempo e acesso conveniente ao sistema de custeio. Esta é uma das razões os quais sistemas de custos integrados são superiores a sistemas *stand-alone*. Sistemas integrados são acessíveis de qualquer terminal de informações na empresa.
- **O pessoal interno utiliza e acredita no sistema.** Isso assegura o sucesso da implementação do sistema, pois a não ser que o usuário esteja cometido com o novo sistema, ajudando a superar os obstáculos a sua implementação. Além disso, apenas com a experiência e conhecimento dos usuários o sistema crescerá e desenvolverá de maneira apropriada.

2.7.6 Sistema ABC/M para Vendas e Distribuição

Conforme descreve O'Guin (2007), a maioria das empresas que implementaram sistemas ABC/M concentraram suas atenções em custos de manufatura. Na produção, a maioria das empresas já possuíam sistemas de custos existentes e sentiram um conforto ainda maior. Elas ignoraram os custos gerados por clientes. Nas poucas implementações os quais foram incluídas despesas com vendas e administração, os sistemas tratam esses custos como extensões dos custos de produtos.

Ainda de acordo com O'Guin (2007), os sistemas de custos focados em distribuição começaram a se proliferar no durante as décadas de 1950 e 60, mas até

hoje muitas ainda não conseguiram montar um sistema eficiente para a tomada de decisão. O mais interessante é que o sistema ABC/M é ainda mais indicado para o tratamento e análise dos custos de distribuições que os sistemas tradicionais. Isso se deve a dois fatores: o primeiro é que os processos de distribuição são carentes de uma mensuração universal de volume, tais como padrões de trabalho, que permeiam a empresa. A segunda razão é que os processo de distribuição tendem em ser mais orientado a transações enquanto produtos passam de um processo para outro. Produtos vão da expedição, para os caminhões, para os centros de distribuição, para os caminhões, para os distribuidores e assim por diante até chegarem ao consumidor final.

Ao rastrear custos de atividades aos clientes e aos canais de distribuição e entrega, gerentes têm mais oportunidades de aprimorar a lucratividade de suas organizações. As oportunidades incluem:

- Proteger os clientes altamente lucrativos existentes;
- Re-precificar serviços caros, baseado no custo de servir;
- Conceder descontos, se necessário, para ganhar negócios com clientes com baixo custo de serviço;
- Negociar relacionamentos ganha-ganha que reduzam o custo de servir com clientes parceiros;
- Conceder clientes permanentemente não-lucrativos aos competidores e;
- Capturar clientes altamente lucrativos de competidores.

Essas ações devem habilitar empresas com informações do ABC/M a aprimorar suas lucratividades, especialmente em indústrias onde seus competidores não entendem a economia de seus relacionamentos com os clientes. As informações de custeio de atividades auxiliam os gerentes a identificar as características que causam alguns clientes a serem mais ou menos custosos em servir. A lucratividade de alguns clientes podem ser disfarçadas devido ou a falta de tentativa em alocar custos a clientes individuais ou o rastreamento foi feito

arbitrariamente, usando a participação de vendas ao invés de direcionadores de custos reais. O quadro 4 mostra as características de clientes com custos escondidos (alto custo de servir) e lucros escondidos (baixo custo de servir).

CLIENTES COM ALTO CUSTO	CLIENTES COM BAIXO CUSTO
Solicitam produtos customizados.	Solicitam produtos padrões
Compram poucas quantidades.	Compram altas quantidades
Solicitam seus pedidos inesperadamente.	Solicitam seus pedidos conforme o esperado.
Solicitam entregas customizadas.	Solicitam suas entregas de acordo com o padrão.
Mudam os requerimentos de entrega.	Não mudam seus requerimentos de entrega.
O processo de vendas é manual.	Utilizam sistema de pedidos eletrônicos.
Demandam grande quantidade de suporte de pré venda (marketing, recursos técnicos e de vendas).	Pouco ou nenhum serviço de pré-vendas é solicitado.
Demandam grande quantidade de suporte de pós venda (instalação, treinamento, garantia, serviço de campo).	Nenhum serviço de pós vendas é solicitado.
Requerem espaço para manter seus estoques.	O reabastecimento é feito logo após a produção.
Pagam vagorosamente (contas a receber alto).	Pagam na hora.

Quadro 4 – Exemplos de comportamentos de clientes

Fonte: Kaplan e Cooper (1997, p. 191).

Empresas podem enxergar seus clientes de maneira diferente ao utilizar um diagrama como o da Figura 16. O eixo vertical mostra a margem líquida obtida das vendas ao cliente e é o resultado do preço líquido, após todos os descontos de vendas e comissões, deduzindo os custos de manufatura (conforme calculado pelo ABC/M). O eixo horizontal mostra o custo de servir o cliente, incluindo os custos relacionados aos pedidos de vendas mais as despesas específicas de manutenção de clientes como marketing, suporte técnico, vendas e administrativa de acordo com as medições do modelo ABC/M para essas despesas.

O diagrama demonstra que empresas podem se beneficiar de clientes lucrativos de diferentes maneiras. Clientes situados no quadrante inferior esquerdo

demandam preços baixos, o que traz a margem líquida para baixo, mas que juntamente com seus fornecedores, reduzem o custo de serviço. Clientes com alto custo de servir (custos escondidos) situados no quadrante superior direito, ainda podem ser lucrativos caso a margem líquida obtida pelas vendas desses clientes mais que compense a empresa pelos custos dos recursos alocados a eles.

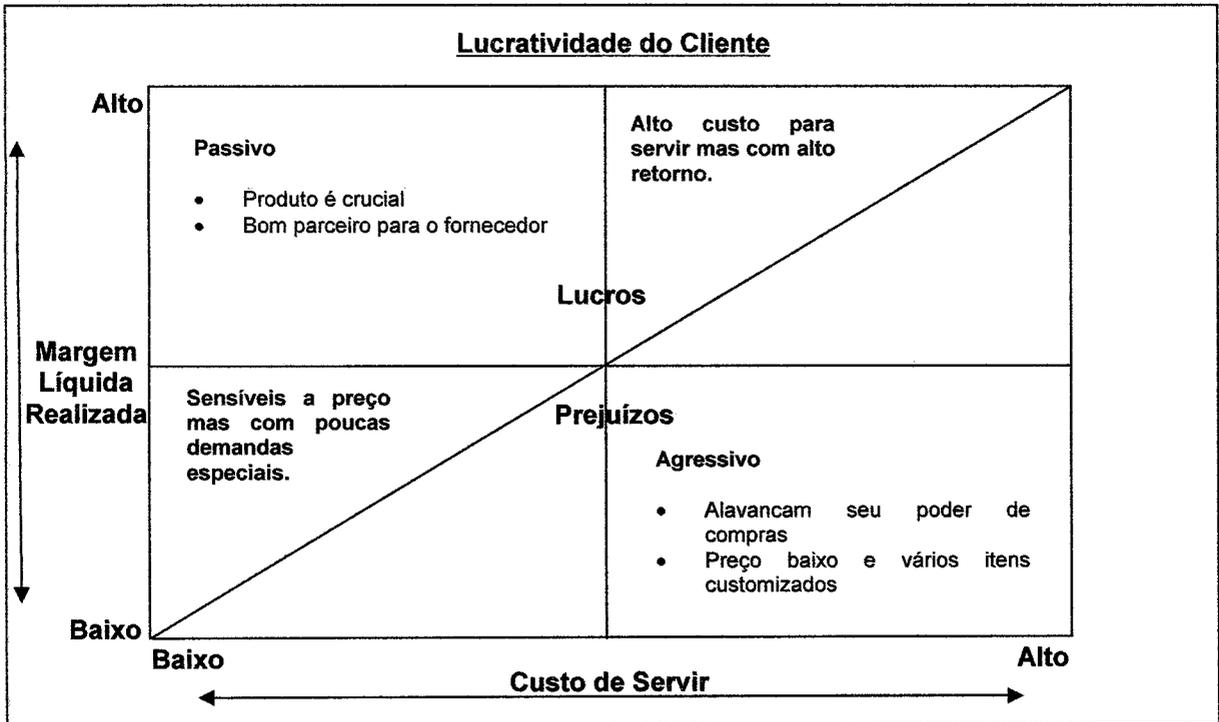


Figura 16 - Lucratividade do cliente

Fonte: Kaplan e Cooper (1997, p. 193).

O modelo ABC/M fornece às empresas uma nova capacidade em oferecer e precificar serviços diferenciados a clientes, baseado em suas necessidades e preferências individuais, de modo a ser tanto um fornecedor diferenciado e de baixo custo. Eventualmente, uma empresa pode observar que muitos de seus clientes estão no quadrante superior esquerdo: altas margens e baixo custo de serviço. Estes clientes devem ser mimados e protegidos, pois podem ser alvos da competição. Desse modo, os gerentes devem saber reconhecer tais clientes para se prepararem a oferecer descontos modestos e incentivos, ou serviços especiais para reter a lealdade dos clientes de lucros escondidos caso um competidor os ameace.

O mais desafiador dos clientes, encontra-se no quadrante inferior direito: baixas margens e alto custo de servir. O objetivo, nesse caso, é utilizar a lista de atividades nos cálculos de margem líquida e custo de serviços para modificar relacionamentos com clientes e movê-los em direção a equilíbrio e lucratividade. Como exemplo, a lista de atividades pode mostrar que o alto custo de serviço é causado pelo padrão de pedido dos clientes: imprevisibilidade, mudanças, frequência excessiva, produtos customizados, logística e requerimentos de entrega fora do padrão, grandes demandas sobre o pessoal de vendas e suporte. A empresa pode dividir essas informações com o cliente, indicar os custos associados com tais ações e encorajar o cliente a trabalhar com a empresa de uma maneira menos custosa, ou seja, reduzir o número de atividades demandadas pelo cliente. Alternativamente, caso o cliente não esteja disposto mudar o seu comportamento de compra e de entrega para reduzir custos operacionais, a empresa pode recuperar suas receitas, por exemplo, ao modificar suas estratégias de preços: reduzindo os descontos que estavam a disposição e reprecificando serviços e itens especiais.

O sistema tradicional não revela os lucros e prejuízos de clientes individuais por duas razões: 1) examina e reporta despesas a níveis departamentais mas não os esforços de trabalho dentro do departamento e 2) os custos indiretos de produto e serviços são alocados apenas em produtos e serviços base. Estes custos raramente são isolados e rastreados diretamente a segmento de clientes específicos que demandam estes custos. Na linguagem contábil financeira, os custos de vendas, propaganda, marketing, logística, estocagem e distribuição são imediatamente contabilizados como despesas do período em que elas ocorrem. Conseqüentemente, os contadores não são cobrados por rastreá-los a segmentos de clientes ou canais.

Algumas empresas estão implementando o ABC/M pois estão experimentando aumento no volume de vendas mas decréscimo nos lucros e os controladores não conseguem explicar a razão. O comportamento único de clientes e fornecedores é a fonte de grande quantidade de trabalho criada e, desse modo, é necessário acumular os custos das várias atividades de suporte das ordens de pedido e depois rastreá-los aos produtos e clientes que os demandaram, de acordo com o seu uso.

Um dos principais benefícios advindos do ABC/M é um entendimento de como objetos de custos finais como fornecedores, produtos, canais e clientes variam com as atividades relacionadas que eles consomem. Algumas atividades, como abrir nova conta de cliente ou posicionar produto na embalagem, variam diretamente com cada fornecedor, cliente ou produto processado ou servido. Em resumo, estas atividades são relacionadas às atividades de suporte, mas sua existência pode ser atribuída a fornecedores, produtos, linhas de serviços, canais ou clientes. Estas informações revelam que nem todos os clientes são lucrativos e que deve existir um balanço entre gerenciar o nível de serviços ao cliente de modo a ganhar a sua satisfação e o impacto de fazer sobre o retorno do acionista. A melhor solução é aumentar a satisfação do cliente a um lucro sustentável, uma vez que um número cada vez maior de clientes irá esperar e demandar customizações ao invés de produtos ou serviços padrões. Muitas empresas são incapazes de tomar decisões pois não possuem essas informações.

O objetivo é fazer com que todos os clientes sejam mais lucrativos, o que pode ser obtido através das seguintes opções:

1. Introduzir novos produtos e linhas de serviço;
2. Aumentar preços;
3. Gerenciar as demandas do Cliente;
4. Abandonar produtos, serviços e clientes;
5. Arrumar o processo;
6. Focar no processo;
7. Oferecer opções de serviços aos clientes lucrativos.

De acordo com Cokins, o futuro da diferenciação competitiva será cada vez mais baseado na velocidade aos quais empresas aprendem e avançam no uso das informações do ABC/M como um mapa para entender a lucratividade por cliente.

3 EXEMPLO PRÁTICO CONSTANTE NA LITERATURA– O CASO HP

O estudo de caso demonstrado nessa seção reporta a implementação realizada pela divisão de distribuição da HP (*Hewlett Packard*) nos Estados Unidos pelos consultores da Arthur Andersen, segundo consta em Player, Wier e Collins (1999).

O objetivo principal da HP era prover informações de negócios mais acuradas de sua unidade de distribuição (NADO – *North American Distribution Organization*) para a sua gerência e parceiros de negócios. Os principais desafios estratégicos que a HP procurava enfrentar eram:

- Que canais deve-se enfatizar;
- Quais clientes devem ser priorizados;
- Que tipos de serviços aos clientes devem ser oferecidos;
- Como precificar esses serviços;
- Qual o fornecedor ótimo para revender configurações?

O modelo ABC desenvolvido para a HP foi desenvolvido para prover tanto informações estratégicas quanto operacionais, incluindo total do custo de segmento de cliente, produto, processo e metas de oportunidades de melhorias.

A HP é líder mundial de computadores pessoais (PCs), sistemas de computador, impressoras, *scanners* e estações de trabalho. Possui quatro centros de distribuição de produtos, sendo que a divisão norte-americana (NADO) sozinha distribui 21 linhas de produtos (*LaserJet, DeskJet*, entre outros) através de seis canais de distribuição. No processo de manufatura da HP, fornecedores de diversas localidades do mundo enviam matéria-prima, componentes e outras partes para as fábricas, que por sua vez produzem versões padronizadas dos vários elementos das linhas de produtos da empresa. Os elementos são despachados para o centro de distribuição e outros armazéns para customizações para mercados geográficos específicos, encaixotamento e despacho para os principais canais de vendas da HP.

Com potenciais etapas de customizações podendo chegar a centenas ou milhares, o enorme volume de produtos, a miríade de atividades de suporte, a diversidade de produtos e vários canais de mercado/clientes o processo de manter informações pode ser extremamente complicado. A HP possuía um processo de custo de múltiplas alocações que espalhava despesas por toda a organização. Entretanto, a empresa precisava de uma maneira de gerar informações de custos mais acuradas, incluindo como estes custos influenciam a lucratividade da empresa (visão estratégica de custos) e como a informação poderia ser utilizada para identificar oportunidades de redução de custos em algumas áreas (visão operacional de custos).

Em Janeiro de 1994, a empresa iniciou o processo de implementação do ABC/M nas operações da NADO, desde o pedido de vendas e administração a montagem e distribuição. O projeto acabou focando em ambos os custos de produto e lucratividade de cliente. As análises de produto acabaram demonstrando que muitos dos produtos de baixo volume da HP estavam na verdade sendo subsidiadas pelos produtos de alto volume. A análise de custo de clientes mostrou dramáticas diferenças nos custos de prover serviços para seis diferentes canais bem como nos clientes dentro destes canais. Um aspecto interessante das análises é relacionado aos requerimentos de serviços que um cliente demanda para o mix de produto e volume adquirido. Essa relação acaba dirigindo o perfil da lucratividade do cliente, pois muitas variáveis (cores, capacidades, embalagem, entrega e serviço) surgem quando são vendidos produtos especializados a clientes individuais. Dentro desse contexto, o ABC/M auxiliou a HP a focar no custo real destas diferenciações e determinar o impacto no resultado na empresa.

O processo de implementação foi iniciado com uma técnica de *storyboarding*, no qual grupos de funcionários da HP-NADO ou até departamentos inteiros foram reunidos para discutir suas operações. Times departamentais descreveram suas atividades e seus objetivos e tarefas de suporte. Nos primeiros estágios do projeto, o time de implementação levantou a disponibilidade de dados. Uma vez que os dados estavam disponíveis e os formatos entendidos, era possível simplificar o processo.

À medida que o projeto progredia, mais de 500 atividades, do recebimento de materiais ao faturamento ao cliente, foram identificados pelo time de implementação. Ao nível de processo, foi solicitado aos funcionários para que descrevessem o trabalho envolvido em algumas operações. As atividades foram então rastreadas a produtos e clientes e um dicionário de atividades listou todas atividades realizadas dentro da NADO. O modelo forneceu uma matriz de tempos e custos de atividades combinadas com todos os funcionários que as executam. O próximo passo, foi consolidar as atividades a níveis de processos e sub-processos.

Da análise de atividades, o modelo tornou-se uma ferramenta alvo para a definição de áreas para estudos concentrados. O modelo forneceu informações nunca antes disponíveis aos gerentes da HP e foram identificados importantes usos para o modelo, incluindo:

- Suporte de melhorias operacionais;
- Suporte para o orçamento baseado em atividades;
- Usar atributos para identificar como os custos variam;
- Suporte de análise de viabilidade econômica;
- Uso na determinação da performance da gerência com relação a eficiência de custos.

Os dados poderiam então ser analisados baseado em três visões: financeiro, operacional e estratégico. O modelo relacionou os dados obtidos das sessões de *storyboard* dos vários grupos funcionais, atividades, processos de negócios, linhas de produtos e segmento de clientes. Foram selecionadas três áreas piloto para serem reestruturadas: administração de vendas, atividades de armazenagem física e custos de tecnologia de informação. O time examinou onde erros aconteciam e como reduzir o tempo de ciclos e requerimentos de estoques. Somados, as melhorias renderam uma economia de \$2 milhões de dólares por ano.

O modelo estratégico foi ainda mais revelador ao constatar que 51 clientes, menos de 10% do total, eram responsáveis por 85% de todos os pedidos da HP-NADO. O modelo provou ser uma ferramenta poderosa para análise de lucratividade

de clientes e canais, desenvolvimento de contratos de desconto, análise de custos de serviços chave, determinar o impacto da terceirização de funções de distribuição e de certos produtos e serviços e utilizar o modelo para ajudar a justificar decisões de investimentos.

4 CONCLUSÃO

As despesas com vendas e distribuição representam cada vez mais uma parcela significativa do total das vendas das empresas. A primeira estratégia para atingir uma vantagem competitiva é a liderança nos custos. Uma estratégia de custos baixos bem sucedida envolve a habilidade de sustentar um diferencial nos custos enquanto as necessidades dos clientes são atendidas.

O modelo ABC/M é crítico nessa estratégia pois identifica atividades chave e auxilia no diagnóstico e políticas que dirigem os custos e identificar oportunidades de melhorias ao relacionar as atividades da empresa aos clientes. O resultado é a redução de custos e aumento da qualidade.

Desenvolver uma estratégia bem sucedida é impossível sem levar os clientes em consideração. A estratégia transforma as necessidades do cliente em metas operacionais para a empresa, o que por sua vez define o critério pelo qual a empresa luta para se diferenciar. Estes pontos de diferenciação guiam o desenvolvimento das estratégias de marketing, produção e distribuição e o ABC/M modifica drasticamente a percepção de seus negócios ao realinhar suas operações focando nos clientes e reduzindo despesas fixas.

Um dos principais benefícios advindos do ABC/M é um entendimento de como objetos de custos finais como fornecedores, produtos, canais e clientes variam com as atividades relacionadas que eles consomem. A informação do ABC/M fornece uma estrutura formal para capturar custos inseridos nos processos de negócios e associa apropriadamente custos aos objetos de custos finais e clientes externos bem com todos os processos intermediários existentes. O ABC/M auxilia a gerência a visualizar e gerenciar processos de negócios, além de obter custos de produtos e serviços mais acurados.

Os sistemas ABC fornecem aos administradores uma fotografia mais clara da natureza econômica de suas operações. Essa visão mais clara dos custos propiciará pelo ABC levou naturalmente ao ABM (*Activity Based Management*), um conjunto de ações de melhorias estratégicas e operacionais que têm como base as informações de custos do sistema ABC.

Ao rastrear custos de atividades aos clientes e aos canais de distribuição e entrega, gerentes têm mais oportunidades de aprimorar a lucratividade de suas organizações.

REFERÊNCIAS

- ANCELEVICZ, J.; KHOURY, C. Y.. A utilização do sistema de custos ABC no Brasil. **Revista de Administração de Empresas (FGV)**, São Paulo - SP, v. 39, n. 1, 1999.
- ANDERSON, Erin, COUGHLAN, Anne T., EL-ANSARY, Adel I., STERN, Louis W., **Marketing Channels**, New Jersey, Prentice Hall, 2001.
- ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S. e YOUNG, S Mark, **Contabilidade Gerencial**, São Paulo, Editora Atlas, 2000.
- BALLOU, Ronald H., **Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos**, Porto alegre, Editora Bookman, 2001.
- COKINS, Gary, **Activity Based Cost Management – An Executive’s Guide**, New York, Wiley, 2001.
- COKINS, Gary, **Activity Based Cost Management – Making it Work**, Boston, McGraw Hill, 1996.
- COOPER, R Donald e SCHINDLER, S Pamela, **Pesquisa Científica em Administração de Empresas**, Porto Alegre, Editora Bookman, 2004.
- CREPALDI, Silvio Aparecido, **Contabilidade Gerencial**, São Paulo, Editora Atlas, 1998.
- FRIEDMAN, Lawrence G., FUREY, Timothy R., **The Channel Advantage**, Woburn, Elsevier, 2004.
- GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo, Editora Atlas, 2002.
- GORCHELS, Linda, MARIEN, Edward, WEST, Chuck, **The Managers Guide to Distribution Channels**, Nova York, Mac Graw Hill, 2004.
- HANSEN, Don R e MOWEN, Maryanne, **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**, São Paulo, Editora Pioneira, 2001.
- HOLST Randolf, SAVAGE, Robert J.. **Arthur Andersen’s Global Lessons in Activity Base Management**, Nova York, 1999.
- HOPE, Jeremy, **Arthur Andersen’s Global Lessons in Activity Base Management**, Nova York, 1999.

KAPLAN, Robert S. E COOPER, Robin, **Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance**, Boston, Harvard Business School Press, 1997.

KOCHE, João Carlos. **Fundamentos da Metodologia Científica**, Petrópolis, Editora Vozes, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria, **Metodologia do Trabalho Científico**, São Paulo, Editora Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo, Editora Atlas, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki, **ABC Custeio Baseado em Atividades**, São Paula, Editora Atlas, 2001.

NOVAES, Antônio Galvão, **Logística e Gerenciamento da Cadeia de Distribuição**, Rio de Janeiro, Editora Campus, 2004.

O'GUIN, C. Michael, **The Complete Guide to Activity Based Costing**, New Jersey, Prentice Hall, 1991.

PLAYER, Steve; KEYS, E David, **Activity Based Management – Arthur Andersen's Lessons from the ABM Battlefield**, New York, Wiley, 1999.

SANTOS, Angela M. M. M., COSTA, Claudia Soares, **Comércio Varejista**, 1996, disponível em www.bndes.gov.br e consultado em 2008.

SHANK, K. John; GOVINDARAJAN, **A Revolução dos Custos**, Rio de Janeiro, Editora Campus, 1997.

SOUZA, Alceu e CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos: Aplicações Operacionais e Estratégicas**, São Paulo, Editora Atlas, 2007.