

# IMPLEMENTAÇÃO DO ABM COMO PROCESSO DE MUDANÇA ORGANIZACIONAL

Este exemplar corresponde à redação final de tese devidamente corrigida e defendida pelo Sr. Marco Antônio Ribeiro Botelho e aprovada pela Comissão Julgadora.

Campinas, 21 de dezembro de 1995

Prof. Dr. *Maria Carolina de A.F. de Souza*  
(Maria Carolina Azevedo Ferreira de Souza)

Dissertação apresentada ao Instituto de Matemática, Estatística e Ciência da Computação, UNICAMP, como requisito parcial para obtenção do Título de MESTRE em Qualidade.

UNIDADE	BC
N.º CHAMADA:	T/UNICAMP
	B657a
V	Ex
TOMBO BC	26769
PROC.	667196
C	<input type="checkbox"/>
D	<input checked="" type="checkbox"/>
PREÇO	11,00
DATA	08.02.96
N.º CPD	

CV-00083067-2

**FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA  
BIBLIOTECA DO IMECC DA UNICAMP**

Botelho, Marco Antônio Ribeiro

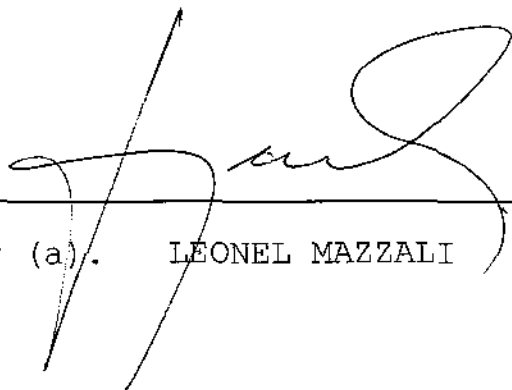
B657a O ABM como processo de mudança organizacional/Marco  
Antônio Ribeiro Botelho.-- Campinas, [S.P. :s.n.], 1995.

Orientador : Maria Carolina A. F. de Souza

Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual de Campinas,  
Instituto de Matemática, Estatística e Ciência da Computação.

1. Administração. 2. Comportamento organizacional. 3.  
Desenvolvimento organizacional. 4. Gestão da qualidade total. 5.  
\*Gestão de custos. 6\*.ABC/ABM. 1. Souza, Maria Carolina de  
Azevedo Ferreira de. II. Universidade Estadual de Campinas.  
Instituto de Matemática, Estatística e Ciência da Computação. III  
.Título.

Tese de Mestrado defendida e aprovada em 21 de dezembro de 1995 pela Banca Examinadora composta pelos Profs. Drs.



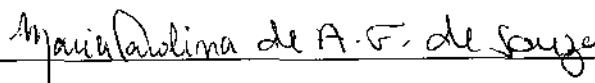
---

Prof (a). Dr (a). LEONEL MAZZALI



---

Prof (a). Dr (a). PAULO CORRÊA LIMA



---

Prof (a). Dr (a). MARIA CAROLINA AZEVEDO FERREIRA DE SOUZA

"À Cristiana, minha esposa, por  
seu amor e compreensão"

## **SUMÁRIO:**

Introdução, 1

### **1. Estratégia Empresarial como Referencial para a Gestão de Custos, 6**

1.1 Estratégias Competitivas Genéricas, 9

1.1.1 Liderança em Custo, 10

1.1.2 Diferenciação, 12

1.2 Implicações para a Qualidade, 14

1.3 Abordagens Estratégicas Emergentes, 19

### **2. Fundamentos da Gestão de Custos por Atividades, 22**

2.1 A Importância da Gestão Estratégica de Custos, 23

2.1.1 Análise da Cadeia de Valores, 24

2.1.2 Análise do Posicionamento Estratégico, 28

2.1.3 Análise de Geradores de Custos, 30

2.2 Histórico do Custeio com Base em Atividades, 32

2.2.1 Dois Sistemas, Duas Aplicações, 34

2.3 Engenharia de Processos de Negócio, 36

2.4 Críticas ao Sistema, 41

### **3. O Processo de Mudança Organizacional, 44**

3.1 Modelo de Congruência, 44

3.1.1 Congruência dos Componentes, 47

3.2 Implicações para o ABM, 48

3.2.1 Congruência 1: Tarefa / Organização Formal, 49

3.2.2 Congruência 2: Tarefa / Organização Informal, 52

3.2.3 Congruência 3: Indivíduos / Tarefa, 54

3.2.4 Congruência 4: Indivíduos / Organização Informal, 56

3.2.5 Congruência 5: Organização Informal / Formal, 58

3.2.6 Congruência 6: Organização Formal / Indivíduos, 59

3.3 Alguns Aspectos para Reflexão, 60

3.3.1 Escopo da Tarefa de Implementação, 61

3.3.2 Obtendo o Apoio da Alta Gerência, 64

3.3.3 Gerando Interesse pelo ABC/ABM, 67

3.3.4 Removendo Barreiras, 68

3.3.5 Conseguindo Compromisso Gerencial, 72

3.3.6 Tratamento das Informações Reveladas, 73

4. Estudo de um Caso Prático de Implementação:  
"Cervejarias Kaiser", 76

4.1 Conclusões, 91

Referências Bibliográficas, 95

## INTRODUÇÃO

*"A quem se nega entender a  
História, só resta sofrê-la  
como destino"*

*José Guilherme Merquior (1942-1991)*

A presente dissertação tem como finalidade a identificação e análise dos fatores críticos de sucesso, relevantes para a transformação organizacional, que possam ser efetivamente diagnosticados e administrados no contexto de um programa orientado para a implementação da gestão de custos com base nas atividades do negócio. Dessa forma, procura-se desenvolver análises e extrair conclusões que possam ser úteis a acadêmicos, executivos e consultores com interesses no estudo, implementação ou na operação do ABC (*activity-based costing*) e do ABM (*activity-based management*). Para tanto, inicia-se por um exame das principais abordagens sobre as estratégias empresariais, passando-se em seguida aos fundamentos, características gerais e implicações para a competitividade da aplicação da teoria do ABC/ABM, sem aprofundamento nos aspectos estruturais de modelagem, esses já extensamente explorados pela literatura existente sobre o custeio por atividades. Examina-se, outrossim, os aspectos organizacionais que precisam ser planejados,

adaptados (ou transformados) e monitorados ao longo das fases de introdução e operação do ABC/ABM.”

Para construir um referencial analítico para este trabalho, lança-se mão da teoria sistêmica sobre o comportamento das organizações, em particular o modelo proposto por Tushman, O'Reilly e Nadler (1989), conhecido como *Modelo de Congruência (Congruence Model)*. Procurou-se ainda avaliar a consistência dos princípios, quando aplicados a um caso prático de implementação (Cervejarias Kaiser). Com o objetivo de poder ser utilizado como referência atualizada a respeito da temática de implementação do ABC/ABM, buscou-se incorporar as questões ligadas ao ambiente turbulento e em acelerada mudança, tal como é vivenciado pelas organizações de hoje.

A rapidez e a profundidade das transformações ocorridas no cenário competitivo das empresas, particularmente nos últimos cinco anos, atingiu aquelas menos preparadas para mudanças, em especial as que haviam se acostumado a mercados cativos ou protegidos por legislações arcaicas e protecionistas, com poucas opções para os consumidores e de baixa competição.

O acirramento da disputa pelas janelas de oportunidades, a globalização de mercados e o acesso mais amplo e a menor custo a novas tecnologias, são alguns dos ingredientes que vêm despertando nas organizações o sentimento de urgência pela busca de práticas mais avançadas de gestão, ou *best practices*, como por exemplo a melhoria contínua, o *Kaizen*, o *Just-in-Time*, a qualidade total ou a gestão total de custos. Essa busca se dá como forma de possibilitar o desenvolvimento de novas e sustentáveis vantagens competitivas.

Sabe-se que muitos programas voltados para o desenvolvimento das *best practices*, fracassam antes mesmo que possam demonstrar qualquer benefício tangível para as empresas que os adotam, causando danos que vão além dos prejuízos financeiros e atingem, invariavelmente, o moral dos funcionários e a imagem da alta administração. Tais fracassos não podem ser



somente atribuídos a questões de diferenças culturais com relação aos povos de onde se originaram tais práticas gestionárias, pois deve-se considerar a existência, no Brasil, de empresas que apresentam padrões de competitividade comparáveis às melhores organizações mundiais, sendo conduzidas por gestores brasileiros e incorporando, com bastante sucesso, algumas dessas práticas administrativas. Em vista de tais circunstâncias, não se pode relevar a importância da tarefa de buscar as características organizacionais que potencializam (ou inibem) a correta e eficaz implementação dessas práticas de gestão.

A observação e a experiência de vários autores indicam que as organizações mais bem sucedidas na implementação das práticas gestionárias avançadas, são justamente aquelas que melhor sabem diagnosticar e administrar os fatores críticos de sucesso, antecipando situações com vistas a conter os riscos e extrair os benefícios de uma atuação de natureza mais preventiva do que a da média dos seus competidores na indústria. Dentre essas práticas gestionárias, a gestão de custos por atividades se destaca pelo seu caráter estratégico, e por fornecer uma "linguagem" que pode ser facilmente assimilada por diferentes funções dentro da empresa: - a linguagem dos custos que são incorridos por uma atividade ou tarefa executada, em qualquer que seja a área da empresa.

Pouco mais de três décadas após os primeiros ensaios práticos terem sido conduzidos pela General Electric nos EUA<sup>1</sup>, encontra-se hoje um terreno fértil de experiências com o uso da técnica de ABC para a gestão de custos. Com seu poder de assinalar as "causas", ou atividades, que levam ao surgimento dos custos, valorizando-as segundo as diferentes demandas que exercem sobre os recursos da empresa, a técnica tem permitido aos executivos uma atuação mais seletiva e eficaz sobre o comportamento dos custos de suas organizações.

---

<sup>1</sup> Para um apanhado histórico sobre essa experiência da General Electric, consultar Hines (1983).

Drucker (1995: 67) atribui à contabilidade com base em atividades, o papel de ser um futuro interligador dos "dois mais importantes sistemas de informações empresariais" que, segundo afirma, ainda são administrados separadamente na maioria das organizações atuais: o sistema contábil e o processamento de dados baseado em computador. O autor faz ainda um prognóstico instigante, no qual identifica a utilização das técnicas de custeio com base em atividades como sendo uma tendência irreversível; todavia prevê que a realização plena do potencial dessas técnicas, pelas organizações modernas, ainda levará cerca de dez anos para atingir a maturidade. Com base nisso, pode-se presumir que as empresas que mais cedo desenvolverem tais ferramentas, mais rapidamente poderão usufruir de informações e metodologias capazes de melhorar os seus níveis de competitividade. Apesar disso, observa-se um número crescente de empresas que abandonam projetos de ABC e ABM, por não se considerarem satisfeitas com os resultados, ou mesmo ainda durante o período de implantação, portanto antes que se pudesse pôr em prática o novo sistema.

Para uma parcela das organizações que fracassam no uso do ABC/ABM, talvez o motivo se deva a uma análise consciente, e até mesmo justificada, do real benefício (ou malefício) que o uso do novo sistema poderia trazer, em vista dos custos envolvidos no processo de introdução e desenvolvimento. Pode-se mesmo ter optado por outros programas e estratégias que seriam mais urgentes para a organização no momento, atribuindo-se ao custeio por atividades uma prioridade menor. Para uma boa parte desses casos, no entanto, como para muitos outros registrados em programas de melhoria da competitividade como qualidade total ou reengenharia, provavelmente o fator crítico determinante do fracasso derivou da incapacidade de se gerir o processo de "mudança organizacional". É exatamente esse último aspecto que determina o objetivo principal deste trabalho.

A dissertação finaliza com algumas conclusões e reflexões provenientes da experiência prática com a implementação do ABC/ABM. Essas reflexões têm por objetivo estimular a

continuidade e aprofundamento de discussões sobre o assunto, no meio acadêmico e empresarial, que possam ampliar a gama de conhecimentos e lançar novas luzes sobre a problemática de implantação.

Ademais procurou-se incorporar, ao longo do desenvolvimento deste trabalho, informações e conhecimentos derivados da experiência prática do autor, como executivo envolvido com a introdução do custeio com base em atividades em empresa industrial de grande porte, bem como a sistematização das informações resultantes de diversos estudos e relatos, pesquisados para este trabalho, seja da literatura especializada, seja a partir da observação de empresas de distintos segmentos da indústria, no Brasil e no exterior.

# **1. ESTRATÉGIA EMPRESARIAL COMO REFERENCIAL PARA A GESTÃO DE CUSTOS**

*"Há três coisas certas na vida: a morte, o erro e o imprevisto"*

*Daniel Dantas*

Considerando-se o papel estratégico que é exercido pela gestão de custos por atividade, quando aplicada em conjunto com os princípios analíticos da gestão da qualidade total e da engenharia de processos de negócio, fica evidenciada a importância de um estudo sobre as estratégias de negócio utilizadas pelas corporações. Tal estudo cumpre a finalidade de manter o necessário alinhamento entre o modelo de gestão que se quer introduzir e a estratégia da empresa, de importância capital tanto para o desempenho da organização, como para o sucesso da implementação dos sistemas de gestão de custos por atividades, conforme visto mais detalhadamente no Capítulo 3.

No atual ambiente competitivo, marcado por incertezas, turbulência e pela rapidez com que novas oportunidades são criadas e exploradas, as empresas necessitam mais do que nunca

de estratégias que identifiquem o tipo de vantagem competitiva a ser buscada no mercado ou segmento, e a maneira como esta vantagem deverá ser atingida e sustentada.

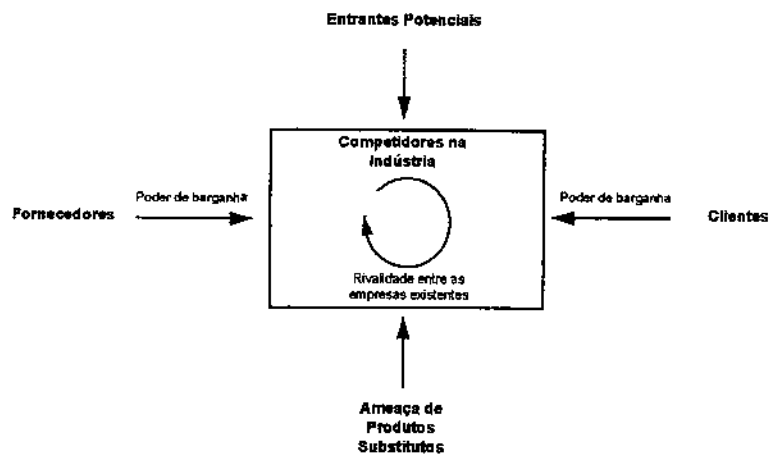
Vários trabalhos têm sido publicados com relação ao tema da formulação estratégica nas organizações modernas<sup>2</sup>. Por terem sido desenvolvidos em sua maioria durante as décadas de 70 e 80, esses trabalhos estiveram fundamentados em uma noção relativamente mais segmentada da formulação estratégica, devido a levarem em conta um ambiente mais estável e previsível do que o ambiente surgido a partir dos anos 90. Segundo tais estudos, o modelo a ser seguido deveria estar centrado na procura de uma posição que objetivasse o menor custo possível (*liderança em custo*) ou a maior qualidade possível dos produtos e serviços (*liderança em diferenciação*), em uma determinada indústria, devendo a empresa construir barreiras em torno dessa vantagem competitiva, para dificultar a ação dos competidores. Dentro dessa linha de pesquisa, a abordagem mais completa, e mais amplamente divulgada, foi formulada por Porter (1980).

Segundo Porter, a estratégia competitiva é definida como um conjunto de ações, ofensivas ou defensivas, que devem ser integradas no sentido de criar uma vantagem competitiva ao longo prazo sustentável para a empresa, dotando-a de meios adequados para enfrentar as "cinco forças competitivas" (ilustradas na figura 1.1) e maximizando o seu retorno sobre o investimento. Duas questões centrais devem nortear a escolha da estratégia competitiva a ser adotada. A primeira é a "atratividade" da indústria, medida por sua rentabilidade a longo prazo e pelos fatores que determinam essa atratividade, aqui simbolizados pelas cinco forças competitivas. Em segundo lugar, devem ser analisados os "determinantes da posição competitiva relativa" dentro dessa indústria uma vez que, na maioria das indústrias, haverá provavelmente diferenças significativas de rentabilidade entre as empresas que a compõem, dado as condições de competitividade a que elas são submetidas.

---

<sup>2</sup> Oliveira (1983), por exemplo, conforme citado em Araujo (1995), define a estratégia empresarial como "um conjunto de decisões formuladas, com o objetivo de orientar o posicionamento da empresa no ambiente".

Figura 1.1: As Cinco Forças Competitivas.



Fonte: *Vantagem Competitiva* (Porter, 1980: 23).

O autor considera que as estratégias de baixo custo e diferenciação são fundamentalmente diferentes quanto aos métodos empregados para a criação e a sustentação de vantagens competitivas, cada qual combinando o tipo de vantagem competitiva a ser alcançada (liderança em custo ou diferenciação) ao escopo de seu alvo estratégico, como também aos conhecimentos e habilidades demandadas e recursos a serem empregados (Porter, 1985). Para ele, no longo prazo a empresa necessitará concentrar seus esforços em apenas uma dentre as estratégias genéricas, se quiser realmente obter e manter vantagem competitiva em sua indústria. Entretanto, o autor considera a existência de três condições "especiais", sob as quais a empresa poderá temporariamente (a curto ou médio prazos) explorar simultaneamente as estratégias de baixo custo e diferenciação. Essas condições são:

☑ Quando os concorrentes também estão no "meio-termo" (nenhum concorrente se especializou em uma das estratégias genéricas).

☑ Quando o custo é intensamente afetado pela parcela devida ao mercado (custos associados a promoção do produto ou canal de

distribuição), ou existem inter-relações entre indústrias que a empresa pode explorar e outras não (por exemplo: se a empresa puder explorar um mesmo canal de distribuição em indústrias distintas, e os seus competidores não possuírem essa facilidade).

No caso da empresa ser pioneira em uma importante inovação tecnológica.

A seguir inicia-se uma análise mais detalhada de alguns dos estudos sobre a estratégia empresarial, começando-se pelo trabalho de Porter e passando-se em seguida a uma abordagem mais recente, na qual estuda-se as particularidades segundo as quais uma organização moderna pode definir sua estratégia de forma flexível, no que tange a natureza das ações gerenciais e tipos de vantagens competitivas a ser alcançadas e sustentadas<sup>3</sup>.

## 1.1 Estratégias Competitivas Genéricas

Embora a melhor estratégia para uma determinada organização dependa em última instância de uma série de circunstâncias particulares à mesma, em um nível mais amplo pode-se identificar duas estratégias genéricas, internamente consistentes, que podem levar a um desempenho superior em uma dada indústria. Conforme exposto anteriormente, essas duas estratégias são:

Liderança em custo

Diferenciação

Uma variação de cada uma destas estratégias é apresentada por Porter como *Focalização*, na qual a empresa utilizaria a estratégia de baixo custo ou a de diferenciação, aplicando qualquer uma delas a um segmento ou nicho específico de mercado.

---

<sup>3</sup> Para efeito desta dissertação, utiliza-se como referencial o trabalho de Boynton, Victor e Pine II (1993), no qual as organizações modernas que se utilizam de estratégias mais flexíveis são definidas como "organizações orgânicas".

Conforme exposto anteriormente, Porter propõe que a adoção efetiva de qualquer uma das duas estratégias genéricas seja acompanhada de um total comprometimento por parte da empresa com essa estratégia, comprometimento esse que se diluirá caso a empresa resolva adotar mais de uma estratégia genérica ao mesmo tempo.

### 1.1.1 Liderança em Custo

A primeira estratégia, popularizada com a introdução do conceito de curva de experiência na década de 70, consiste da obtenção por parte da empresa da posição de custo mais baixa da indústria, através de um esforço coordenado das políticas funcionais. Tal estratégia pressupõe, geralmente, a utilização de unidades produtivas eficientes em termos de volume, a busca contínua de reduções de custos via experiência, rígidos dispositivos de controles de custos diretos e indiretos e a minimização dos gastos relativos nas áreas de pesquisa e desenvolvimento, *marketing*, serviços de pós-venda etc. Embora os aspectos ligados à qualidade<sup>4</sup>, serviços ao cliente e outros não sejam totalmente ignorados, o tema central que permeia a organização é a posição de menor custo em relação aos competidores.

A estratégia de baixo custo pode colocar a firma em vantagem competitiva na indústria das seguintes formas:

- Proteção em situações de competição extrema entre os concorrentes, onde os preços praticados podem determinar que a empresa ainda possa estar obtendo retorno quando os outros competidores tiverem atingido o ponto de lucro zero.
- Proteção contra o poder de barganha de clientes poderosos, no sentido em que esse poder de barganha só será realmente

---

<sup>4</sup> Embora reconheça que a qualidade nem sempre force incrementos no custo, Porter (1985:15) recomenda que a empresa, no longo prazo, evite a dispersão de ações que poderiam enfraquecer a sua estratégia competitiva genérica, sob pena de ficar no "meio-termo".



efetivo com relação às empresas concorrentes, até o nível de preço da mais eficiente.

-Proteção contra o poder de barganha de fornecedores poderosos, considerando que a empresa líder de custo terá mais flexibilidade na absorção de aumentos nos preços dos insumos.

-Barreiras à entrada de novos concorrentes na indústria, na medida em que os fatores que normalmente conduzem a uma posição de menor custo estão geralmente ligados a poderosas economias de escala, grande experiência acumulada e padrões superiores de produtividade dos meios de produção.

-Surgimento de produtos substitutos - embora muitas vezes seja impossível de se evitar que apareçam produtos substitutos, a empresa líder de custo estará em uma posição de vantagem com relação aos demais competidores da indústria, para enfrentar tal ameaça.

A obtenção de uma posição de liderança em custo pressupõe, normalmente, uma alta participação relativa de mercado. Pode significar também que a empresa possui acesso privilegiado à matéria-prima ou ao mercado consumidor (canais de distribuição baratos), e geralmente demanda que o projeto do produto leve a uma "produção simplificada"<sup>b</sup>, com baixos níveis de ajustes e com a possibilidade de produção de uma ampla linha de produtos afins, para gerar uma diluição dos custos. Por outro lado, a implementação da estratégia de menor custo pode requerer a realização de substanciais investimentos em equipamentos modernos e sofisticados, a manutenção de uma política agressiva de preços e até mesmo a decisão política da empresa de operar com prejuízo, durante algum tempo, para consolidar sua posição no mercado, enquanto evolui na curva de experiência. Uma vez atingida e consolidada, a posição de menor custo pode levar à obtenção de elevadas margens e o conseqüente retorno financeiro, que poderá ser reinvestido em modernização dos equipamentos e

---

<sup>b</sup> A indústria automobilística adota, em geral, a denominação "produção enxuta" (*lean production*) conforme relatado em WOMACK, JONES e ROOS (1990). KRAFCEK (1988) explora as implicações desse conceito em termos de coordenação operacional entre os diferentes departamentos e funções empresariais.

processos, auxiliando a melhorar ainda mais a posição de liderança da empresa em termos de custo.

### 1.1.2 Diferenciação

A segunda estratégia genérica consiste em diferenciar o produto ou serviço oferecido, criando algo que possa ser reconhecido como único na indústria. As fontes de diferenciação podem ter origem no *design* do produto, imagem da marca, tecnologia aplicada, capacidade de atender necessidades específicas de grupos de clientes, canais de distribuição e tantas outras fontes quantas possam ser exploradas pela empresa, de forma eficiente. No caso da estratégia de diferenciação, o custo deixa de assumir um papel preponderante nas decisões administrativas, embora não seja totalmente ignorado.

Quando alcançada, a diferenciação pode trazer uma vantagem competitiva para a empresa, com relação às cinco forças competitivas:

*-Proteção contra a rivalidade intensa por parte dos outros competidores:* uma vez que a diferenciação leva geralmente a uma lealdade à marca por parte dos clientes, tornando-os menos sensíveis a possíveis variações ocasionais de preço. A lealdade à marca permite ainda que a empresa opere com maiores margens, o que pode compensar o fato de a empresa não possuir uma liderança em custo.

*-Proteção contra o poder de barganha de clientes poderosos:* na medida em que a diferenciação impede a proliferação de alternativas comparáveis, o que inibe a capacidade de tais clientes em mudar de opção e, portanto, reduzindo seu poder de pressão.

*-Proteção contra o poder de barganha de fornecedores poderosos:* as maiores margens comandadas pela empresa lhe permite uma maior flexibilidade em absorver aumentos nos preços dos insumos.

-*Barreiras à entrada de novos concorrentes na indústria:* uma vez que a lealdade gerada com relação à marca faz com que os potenciais entrantes necessitem lançar mão de significativos investimentos, sem a garantia de que a longo prazo realmente conseguirão suplantar esse obstáculo.

-*Proteção contra produtos/serviços substitutos:* embora essa seja uma situação cuja inerente imprevisibilidade signifique um enfraquecimento da posição do líder, é possível afirmar que, também neste caso, a lealdade à marca irá criar para a empresa diferenciada uma posição de vantagem, ao menos com relação aos demais atuais competidores da indústria, em caso de possível ameaça de produtos/serviços substitutos, uma vez que todos os competidores existentes estarão sendo ameaçados.

A posição de diferenciação é apontada como geralmente relacionada à necessidade de se fazer concessões em termos de custos, na medida em que as ações táticas necessárias para atingi-la são, por natureza, dispendiosas quanto aos investimentos em pesquisa e desenvolvimento, campanhas promocionais, utilização de materiais mais nobres, ou ainda quanto aos serviços complementares que são normalmente prestados aos clientes.

Os percentuais de participação no mercado tendem a ser mais baixos para as empresas diferenciadas, quando comparadas com aqueles que podem ser obtidos pelos líderes de custo.

Em complementação à análise das duas estratégias descritas até aqui, cabe ressaltar o papel da estratégia de *focalização*. A focalização consiste em concentrar esforços em um determinado grupo de clientes, segmento da linha de produtos ou do mercado. Enquanto que as estratégias de menor custo e diferenciação têm por objetivo servir a indústria como um todo, a estratégia de focalização é concebida para servir de maneira superior um determinado segmento, ou nicho de mercado, tendo a empresa definido e orientado suas políticas funcionais para tal fim. A premissa básica de tal estratégia, resume-se em servir esse alvo

estratégico de forma mais completa e eficaz do que os outros concorrentes que competem em áreas mais amplas e diversificadas. Para efetivar suas ações no segmento-alvo, a empresa pode escolher uma dentre as já mencionadas abordagens (de menor custo ou de diferenciação).

As mesmas proteções contra as forças competitivas e barreiras de entrada criadas pelas estratégias de menor custo e diferenciação, descritas anteriormente, também possibilitam retornos superiores para empresa que implemente com sucesso a estratégia de focalização.

Torna-se claro que a adoção de uma estratégia de focalização implica em concessões em termos de participação no mercado como um todo.

## **1.2 Implicações para a Qualidade**

Conforme exposto anteriormente, a preocupação com a qualidade de produtos ou serviços, vista no sentido dos atributos a eles incorporados, não é tão significativamente forte no caso das estratégias de liderança em custo quanto o é para a estratégia de diferenciação. Entretanto, ao se raciocinar segundo a lógica da gestão da qualidade total, alguns fatores de abrangência mais genérica emergem pela sua irrefutável importância para o sucesso, mesmo para a estratégia de baixo custo. Pode-se pensar sobre estes fatores, de uma forma estruturada, utilizando-se a técnica conhecida como *4 M's* (significando: matéria-prima, método, máquina e mão-de-obra). Esta técnica emprega como ferramenta de análise os diagramas de

causa-efeito de Ishikawa (1990), ou como ficaram popularmente conhecidos, diagramas de espinha de peixe<sup>6</sup>.

*-Matéria-prima adquirida de fornecedores:* A existência de desvios que levem a rejeição destes insumos, durante o processamento, via de regra representarão adicionais de custo a serem incorridos devido a retrabalhos, paradas de máquinas, horas de pessoas envolvidas com a análise e posicionamento do material não-conforme, reproprocessamento de pedidos, ordens de produção e movimentações extra de materiais, configurando-se como obstáculos ao sucesso da estratégia de baixo custo da empresa.

Esta inter-relação com a estratégia de baixo custo faz com que, no plano tático, a empresa possa ter que adotar certas ações programáticas destinadas à melhoria da qualidade dos insumos, tais como as auditorias de sistemas de qualidade em fornecedores, reconhecimento e premiação pela contribuição no período, programas de sugestões de fornecedores, engenharia simultânea no desenvolvimento de produtos, programas de certificação e qualidade assegurada no fornecimento, desenvolvimento de fornecedores-chave e parceiros de negócio, alianças estratégicas, e outros para os quais a pesquisa e a experiência adquirida por algumas empresas nos últimos anos, produziu uma farta variedade de trabalhos e valiosas referências.

*-Qualidade dos métodos de produção:* Representa-se pela necessidade de que os processos produtivos assumam um balanceamento otimizado em termos de recursos logísticos de produção, fluxo simplificado de materiais, alta estabilidade e capacidade de gerar produtos dentro dos padrões especificados a elevados níveis de confiabilidade (gerando menos paradas para ajustes). A variabilidade e o desbalanceamento dos processos produtivos pode significar a existência de adicionais de custo, nocivos para o sucesso da estratégia de baixo custo, tendo como

---

<sup>6</sup> Ishikawa (1990:18) faz uma análise detalhada da técnica de "espinha de peixe", empregada como técnica de análise e solucionamento de problemas.

fontes geradoras o excesso de set-up (ajustes que são necessários para minimizar a variabilidade), os gastos com retrabalhos e posicionamento de materiais, a sucata, o excesso de mão-de-obra direta para compensar a falta de estabilidade e capacidade do processo, o excesso de controle de qualidade e a existência de outros processos de apoio para compensar as deficiências técnicas do processo principal (recontagens, reconciliações, produção paralela etc).

Dentre as ações mais comumente adotadas para manter os processos de fabricação alinhados com a estratégia de baixo custo pode-se citar a utilização da ferramenta de controle estatístico do processo (CEP), as técnicas de projeto robusto e engenharia simultânea, tecnologia de grupo, o uso de células flexíveis de manufatura e a produção "puxada" (técnicas de *JIT/Kanban*)<sup>7</sup>.

*-Meios de produção (máquinas):* Por se constituir em um dos fatores de predominância para a qualidade e o custo final do produto, as máquinas podem representar uma importante barreira para a estratégia de baixo custo. Para efeito deste trabalho, encontram-se identificadas as implicações geradas por uma deficiência técnica deste fator, de acordo com a natureza dos impactos causados para a empresa. Esses impactos são derivados do "mal funcionamento" da máquina/equipamento ou da "quebra" dos mesmos.

Os impactos advindos do "mal funcionamento" podem ser compreendidos pelo adicional de custo que se apresenta como resultado da ineficiência operacional das máquinas e equipamentos de produção. Excessos no consumo de energia, mão-de-obra direta e materiais são uma consequência direta dessa ineficiência. Desta forma uma estratégia de baixo custo deverá ser apoiada por ações da empresa no campo da atualização tecnológica (equipamentos que demandam menor consumo dos fatores de produção) e da adaptabilidade dos meios de produção

---

<sup>7</sup> Alves (1995), por exemplo, pode ser consultado para se obter um apanhado geral sobre essas técnicas de produtividade.

(capacidade de sofrer ações de conversão para melhoria ou modernização).

Os impactos gerados pela "quebra" englobam os adicionais de custo quando uma máquina ou equipamento deixa de funcionar inadvertidamente, por causa de algum problema técnico. Tais adicionais de custo são óbvios nesta situação, manifestando-se como interrupções no ciclo produtivo que levam a adicionais de tempos de produção, gastos com a recuperação do equipamento (horas de manutenção corretiva e consumo de peças de reposição), perdas de material e, como em alguns casos, custos de reprogramação da produção e até a perda de embarque de produtos.

Nenhuma ação da empresa neste caso possui maior valor do que a manutenção preventiva (e/ou preditiva) dos meios de produção. Tal importância vem da constatação de que tratam-se de métodos antecipativos de redução ou eliminação dos custos, em lugar de ações de correção (como é o caso da manutenção corretiva). Trabalhos recentes, neste campo, apontam para o papel do próprio operador dos processos como primordial, associando a ele a responsabilidade primeira pelas ações ordinárias de manutenção preventiva e preditiva do equipamento sendo operado<sup>8</sup>. Tais ações vão além da simples limpeza da máquina, atingindo até mesmo tarefas para as quais o operador necessita algum suporte especial de treinamento, como a substituição preventiva de componentes em desgaste, lubrificação de partes, execução de medição, leitura e correlação de características do equipamento para predição de falhas e outras atividades especiais.

-*Fatores humanos (mão-de-obra)*: Pouquíssimas, ou mesmo nenhuma, das atividades empresariais podem prescindir da participação do elemento humano como fator-chave para as operações. Foram necessárias três revoluções industriais para que se alcançasse uma compreensão a cerca do extraordinário

---

<sup>8</sup> Tal prática é considerada como um dos pontos centrais de práticas gestionárias modernas como o *Kaizen* e a *manufatura flexível*, conforme pode ser visto, por exemplo, em Shingo (1991).

potencial de melhoria e transformação que esse fator pode representar para as organizações, quando administrado estrategicamente. Praticamente todas as grandes mudanças na indústria e nos negócios em geral tem acontecido em conjunto, ou foram conseqüência de igualmente grandes mudanças no conhecimento humano, que levaram a novos padrões de pensamento e comportamento. No caso das estratégias de baixo custo isto não é diferente.

Embora se possa apontar, com certa dose de racionalização, o esforço da estratégia de baixo custo em gerar padronização de processos e minimização do papel dos funcionários no ciclo de fabricação, não se pode negar a influência decisiva do homem em pontos-chave da estratégia, como as sugestões para racionalização e melhoria de etapas do processo produtivo, os esforços para análise do valor de produtos e processos, os círculos de controle de qualidade e círculos de custo, além de dezenas de outras iniciativas em que o homem assume um papel-chave para a obtenção dos resultados. Logicamente esta contribuição do fator humano só poderá ter seu potencial plenamente aproveitado quando gerenciada dentro de um contexto estratégico, cujas ações sejam voltadas para o longo prazo. Em tal contexto, o treinamento voltado para a tarefa, de caráter essencialmente imediato, deve ser complementado (e em alguns casos até mesmo substituído) por programas educacionais de âmbito mais genérico e abrangente, voltados ao aperfeiçoamento contínuo e de longo prazo dos profissionais, onde os aspectos comportamentais e as novas atitudes mentais possam ser enfatizadas e desenvolvidas.



### 1.3 Abordagens Estratégicas Emergentes

Alguns estudos mais recentes<sup>9</sup>, na busca de novas formulações e modelos que melhor se adaptassem à realidade competitiva dos últimos anos, têm se detido sobre o potencial de sinergismo entre as características presentes nas estratégias de baixo custo e de diferenciação, tentando buscar os meios para que as empresas possam usufruir das vantagens de ambas, simultaneamente e por longos períodos. A abordagem, neste ponto, difere daquela apregoada por Porter, na qual a empresa poderia utilizar as duas estratégias somente por períodos de tempo limitados.

Segundo Boynton, Victor e Pine II (1993), a visão dicotômica das duas estratégias baseia-se no conceito bastante aceito, no qual as duas estratégias demandam estilos de gestão e estruturas organizacionais bastante distintos e quase que mutuamente excludentes. Entretanto, através da análise de dois tipos característicos de estrutura organizacional, a *organização mecânica (mechanistic organization)* e a *organização orgânica (organic organization)*, os autores acabam concluindo pela possibilidade de uma empresa explorar as duas estratégias, desde que ela se utilize de uma *organização orgânica*.

Segundo esses autores, a *organização mecânica*, caracterizada pela ênfase gerencial na padronização de tarefas e em tratar os empregados quase como máquinas, traduz-se em uma estrutura burocrática, baseada na divisão organizacional em funções e departamentos, onde os procedimentos e descrições de cargos e tarefas são bastante rígidos e onde o controle e a supervisão do trabalho passam a assumir um papel central.

As chamadas *organizações orgânicas*, por outro lado, possuem uma natureza muito mais flexível, em processo de modificação constante, requerendo cargos e tarefas definidos de forma menos

---

<sup>9</sup> Dentre esses estudos, destaca-se o realizado por Boynton, Victor e Pine II (1993), no qual a abordagem estratégica é reformulada para atender a um ambiente de turbulência e incertezas como o dos dias atuais.

rígida e que possam ser constantemente adaptados e moldados segundo novas estruturas. Os funcionários destas organizações devem apresentar maiores qualificações e habilidades profissionais, bem como uma formação mais abrangente e flexível, demandando pouca ou nenhuma supervisão, e contando com elevados níveis de delegação para a tomada de decisão no âmbito de suas tarefas.

Enquanto as *organizações mecânicas*, quer seja em manufatura ou em serviços, requerem dos gerentes o uso do controle e da previsão em benefício de uma alta eficiência de produção, as *organizações orgânicas* são capazes de mobilizar esforços no sentido de satisfazerem necessidades específicas de determinados nichos de mercados ("personalização" do atendimento). Segundo os autores, essas últimas são concebidas para fazer frente a um ambiente competitivo turbulento, onde os riscos e incertezas fazem parte do cotidiano gerencial e no qual as pessoas necessitam estar permanentemente abertas a inovações e mudanças.

Dentro da idéia de dicotomia estratégica (liderança em custo "ou" diferenciação), conforme se pode concluir da exposição anteriormente realizada, as vantagens competitivas advindas da utilização dessas diferentes estratégias são mutuamente excludentes. Com a utilização do conceito de *organização orgânica*, doutra feita, isso deixa de ser válido, partindo-se do princípio de que essas organizações adquirem maleabilidade estrutural suficiente para impedir que as ações tomadas em uma e outra direção acabem por se cancelar.

De fato, é possível constatar a existência de algumas empresas que têm conseguido atingir os benefícios típicos de ambos os tipos de estratégia competitiva. Nos Estados Unidos, empresas como Bally Engineered Structures, Asea Brown Boveri, Motorola, USAA, TWA e Hallmark têm perseguido estratégias que aparentemente lhes permitem obter um baixo custo operacional aliado à produção de uma grande variedade de produtos e serviços, obtendo elevados graus de diferenciação de seus produtos. Algumas dessas empresas conseguem, ainda, gerar

produtos altamente personalizados para atingirem nichos específicos de mercado (caso da Motorola no segmento de telefones celulares, por exemplo)<sup>10</sup>.

Conforme o exposto até aqui, pode-se concluir pela importância de se compreender, ainda que de forma geral, a estratégia adotada por uma empresa para fazer frente às ameaças e oportunidades do mercado, com o intuito de que se consiga uma adequação ótima da sua estrutura organizacional. Neste capítulo procurou-se avaliar, de forma sucinta, as características predominantes e as diferenças básicas entre distintas abordagens estratégicas, destacando-se a tendência contemporânea de se unificar as diferentes abordagens vêm sendo utilizadas ao longo dos últimos anos pelas organizações, em busca de novos caminhos que permitam uma flexibilidade mais elevada e uma maior capacidade de sobrevivência aos movimentos competitivos que se iniciaram recentemente.

A análise da estratégia empresarial deve preceder a análise sobre a gestão de custos a ser incorporada pela organização, em vista de que a última deve ser adaptada às condições determinadas pela primeira, tais como os objetivos de custos a serem alavancados, os tipos de controle e medições de desempenho a serem utilizados, as diferentes interfaces organizacionais a serem estabelecidas pelo sistema de determinação e análise de custos, dentre outras condições. A análise da gestão de custos é, portanto, objeto da exposição que se inicia no próximo capítulo.

---

<sup>10</sup> Boynton, Victor e Pine II (1993:47) referem-se a essas empresas, ressaltando os aspectos semelhantes em suas estruturas organizacionais que são identificadas como estruturas orgânicas.

## 2. FUNDAMENTOS DA GESTÃO DE CUSTOS POR ATIVIDADES

"O conhecimento é o único recurso econômico que faz sentido"

Peter Drucker

Não é raro, nos textos sobre contabilidade empresarial, ver-se o papel da contabilidade tradicional atribuído à manutenção da conformidade das práticas e políticas aos princípios contábeis geralmente aceitos, visando atender às exigências da legislação nos campos societário (distribuição de dividendos para acionistas) e fiscal (correta estipulação dos impostos e taxas), buscando manter a empresa em um *status quo* de prontidão para qualquer eventual auditoria (*audit readiness*) e facilitando a execução das demonstrações financeiras em alinhamento com esses princípios<sup>11</sup>. Essa situação é refletida pela maioria dos sistemas contábeis atualmente encontrados nas empresas, alcançando os relatórios que são gerados para a gerência, os indicadores de evolução de custos de produtos e

---

<sup>11</sup> Nakagawa (1994:19) refere-se a este tema ao fazer um apanhado histórico da evolução dos conceitos de *accountability*, contabilidade e mensuração. O autor cita a definição clássica de Hendriksen (1977), na qual a contabilidade é definida como "um processo de registrar, classificar e sumarizar as transações de uma empresa".

todo o pacote de informações que, em teoria, deveriam apoiar as decisões gerenciais do negócio, como as que dizem respeito à viabilidade de novos produtos, projetos de expansão ou incorporação de novas tecnologias, decisões de pessoal e um leque de outras decisões de caráter vital para a sobrevivência e a continuidade das operações da empresa.

Em complementação, pode-se definir aquele que deveria ser papel estratégico da gestão de custos, relacionado-o ao uso de informações de custo para alcançar os seguintes objetivos: 1- apoio à formulação e comunicação de estratégias empresariais, 2- escolha de ações táticas para a implementação dessas estratégias e 3-fornecer subsídios ao desenvolvimento e implementação de um sistema de controle gerencial mensurável para a monitoração dos objetivos estratégicos estabelecidos.

Este capítulo procura desenvolver uma linha de pensamento em torno desse tema, e seus aparentes antagonismos, buscando construir uma base analítica para posterior aprofundamento nas questões mais explicitamente relacionadas com a gestão de custos com base em atividades.

## 2.1 A Importância da Gestão Estratégica de Custos

Shank e Govindarajan (1993: 13) apontam três alicerces básicos para o processo analítico de custos dentro do contexto estratégico:

- Análise da cadeia de valor
- Análise do posicionamento estratégico
- Análise de geradores de custo

Cada um desses três componentes tem sido tema central de várias linhas de pesquisa sobre as organizações da atualidade, nas quais os custos são vistos sob uma perspectiva bastante

diferente daquela utilizada pelos sistemas de custeio tradicionais.

### 2.1.1 Análise da Cadeia de Valores

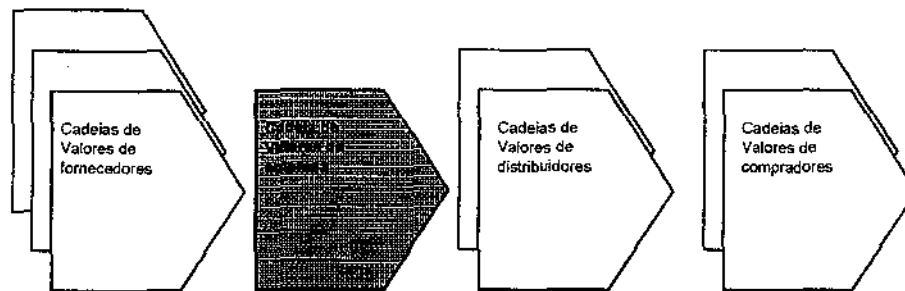
Os ainda recentes movimentos de globalização e suas consequências em termos de competição e fluidez de mercados não foram suficientes para fazer com que a totalidade das empresas abandonassem de vez o tradicional foco analítico em volumes de produção e controle dos processos internos, estando aí incluídos: absorção de custos indiretos, ponto de equilíbrio, orçamentos de despesas, custos padrões e análises de variações (Souza e Bacic, 1995). Bacic (1994) ressalta a exploração do significado da gestão estratégica de custos, que quando colocada *vis-à-vis* as noções de estratégia empresarial, incerteza e competitividade, mostra a necessidade de ampliação da visão dos gerentes, dado que a gestão de custos tem privilegiado tradicionalmente o lado interno da empresa.

Por outro lado, Porter (1985) afirma que o uso do conceito de *cadeia de valores* estabelece uma forma sistemática de avaliação de todas as atividades executadas por uma empresa, e do modo como elas interagem entre si, bem como das inter-relações entre diferentes cadeias de valores de diferentes empresas pertencentes a um mesmo *sistema de valores* (ilustrado na figura 2.1). A cadeia de valores de uma empresa, portanto, além de traduzir-se na verdadeira fonte de vantagem competitiva da mesma, permite a desejada ampliação da "visão gerencial" para além dos domínios da organização.

Assim sendo, dentro da estrutura da gestão estratégica de custos, ao tratar-se da questão fundamental sobre a maneira de se organizar o conhecimento sobre os custos da empresa, deve-se levar em consideração, além do aspecto interno, a visão externa à empresa, ou de seu *sistema de valores*, o qual se constitui numa espécie de corrente de diferentes cadeias de valores: fornecedores de insumos, empresas fabricantes dos produtos finais, canais de distribuição e compradores. Essas cadeias de

valores devem se complementar de forma harmônica, para que todo o sistema de valores possa funcionar efetivamente.

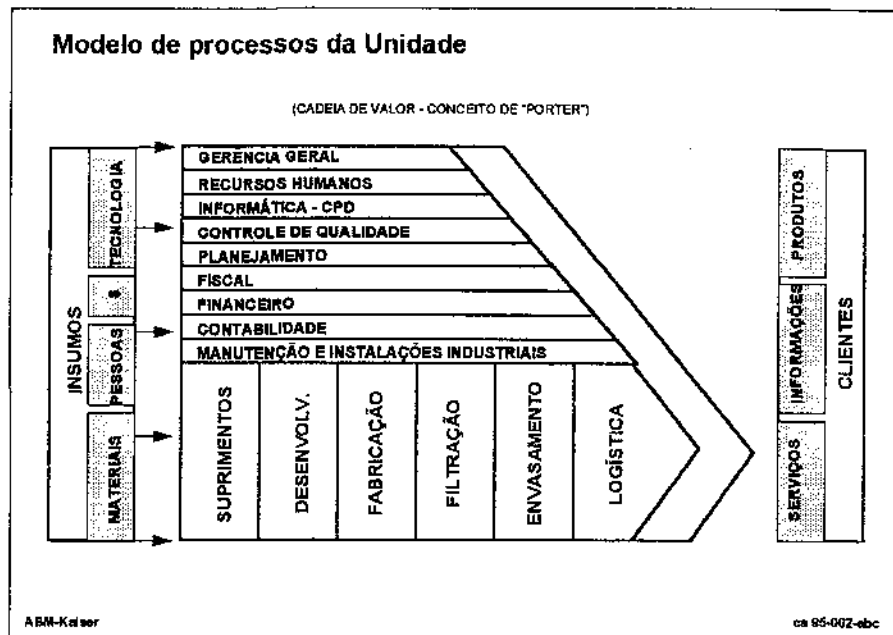
Figura 2.1: sistema de Valores em uma indústria.



Fonte: Porter (1985:32)

Ainda dentro do contexto aqui analisado, a cadeia de valores de uma empresa deve considerar que os processos utilizados por ela para criar valor para seus clientes, apresentam-se interligados desde a entrada dos insumos, tais como as matérias-primas, as informações e os recursos financeiros, humanos e tecnológicos, até o uso dos produtos e serviços por clientes da organização (consumidores finais dos seus produtos, informações e serviços). A cadeia de valores adotada pela Kaiser, por exemplo, para uso em suas unidades de produção (figura 2.2) ilustra esse conceito. Nela os processos sequenciais da cadeia de valores, os quais são voltados diretamente à obtenção de insumos, transformação e transporte do produto, são mostrados na vertical, enquanto que os processos administrativos e de infra-estrutura são apresentados na horizontal.

Figura 2.2: Cadeia de Valores da Unidade de Fabricação.



Fonte: Cervejarias Kaiser (1995).

Pode-se concluir, portanto, que a visão interna à empresa, embora seja sem dúvida importante para a gestão e o controle empresarial, limita o foco de análise aos processos que são intrínsecos da organização, variando usualmente do pagamento a fornecedores (compras) até o faturamento de clientes (vendas). Essa abordagem, quando utilizada sem a complementação das informações sobre o ambiente externo à empresa (*sistema de valores*), deixa escapar importantes oportunidades para melhorar o desempenho do processo global do negócio, especialmente nas interfaces com fornecedores e clientes, ou seja, a análise tem início *muito tarde* e termina *muito cedo* dentro da cadeia global do negócio (Shank e Govindarajan, 1993).

A experiência vivenciada recentemente por grandes fabricantes de automóveis nos Estados Unidos, ao implementar as técnicas de *just-in-time* em suas unidades de produção, ilustra com realismo a fragilidade de abordagens que estejam excessivamente voltadas à visão interna da empresa (Shank e Govindarajan, 1993: 14). Tomando como base o sucesso das empresas japonesas do setor, algumas das organizações norte-



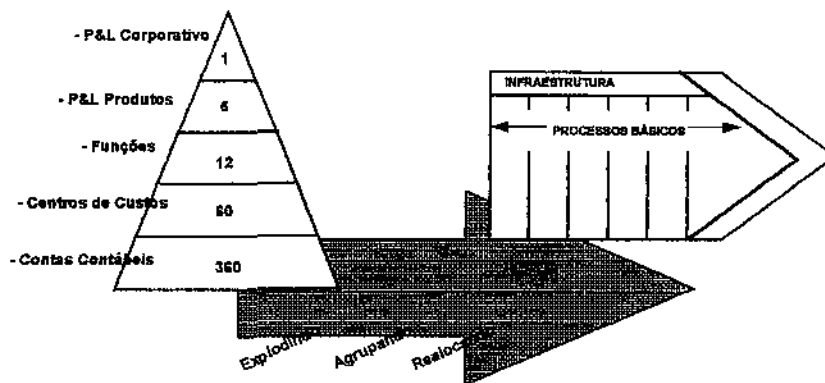
americanas decidiram-se pela implantação do *JIT* na expectativa de obterem ganhos de até 20% em seus custos totais. Ao adotarem as técnicas essas empresas experimentaram um duplo efeito: ao mesmo tempo que os custos internos de montagem começaram a diminuir consideravelmente, como resultado dos esforços pela qualidade total e eliminação de desperdícios, os preços praticados por alguns de seus principais fornecedores começaram a apresentar altas suficientes para neutralizar os efeitos da redução de custos obtida. Uma posterior análise dos efeitos sobre a cadeia de valor revelaria que, ao reduzirem suas necessidades de estoques de componentes, os fabricantes de automóveis impuseram enormes tensões sobre a capacidade de resposta dos processos produtivos dos fornecedores, principalmente em razão da elevada variabilidade e incerteza de seus próprios programas de produção. Em consequência desse fator, os custos operacionais desses fornecedores tiveram acréscimos ainda maiores do que as reduções de custos experimentadas nos processos de montagem dos grandes fabricantes.

Por outro lado, a adoção de técnicas de determinação do custo do produto no seu ciclo de vida, tem permitido às empresas explorar melhor as oportunidades existentes nas interfaces com seus clientes. Essas técnicas lidam com a relação existente entre quanto o cliente paga para adquirir os produtos e serviços, versus o "custo total de aquisição", ou seja, o total de desembolsos durante o ciclo total de uso dos produtos e serviços, estando aí considerados desde os encargos mais óbvios com assistência técnica e atualização do produto, até custos menos tangíveis como a confiabilidade do fabricante, prestação dos serviços, partilha de informações e conhecimento e outros tantos, de importância decisiva para as operações da empresa.

Observar a perspectiva externa ao negócio é, portanto, crucial para que a empresa possa realizar maiores benefícios em parceria com seus fornecedores e clientes.

A figura 2.3 exemplifica o uso do conceito de cadeia de valor do negócio, quando tratado através do custeio por atividades. Neste caso, as informações contidas no livro razão da empresa devem ser coletadas e reordenadas para uma visão de processos e atividades.

Figura 2.3: Abordagem de custeio por atividades com o uso da cadeia de valor.



Fonte: autoria própria.

### 2.1.2 Análise do Posicionamento Estratégico

O segundo alicerce tem como objetivo auxiliar na consolidação do papel central a ser desempenhado pela gestão de custos, dentro do ambiente organizacional.

Um estudo da Ernst & Young (1992) aponta quatro deficiências dos tradicionais princípios e práticas contábeis, quando aplicados para a finalidade gerencial do desempenho de custos das empresas e apoio às estratégias do negócio:<sup>7</sup>

- Deficiência nº1: Desvinculação entre os dados coletados de custos e as atividades operacionais que geraram estes

custos, como consequência do objetivo estritamente contábil.

☐ Deficiência nº2: Dificuldade de planejamento a respeito de linhas de produtos e serviços e estabelecimento de metas de melhoria do desempenho, como resultado da fraqueza das informações de custos em justificar e apoiar corretas decisões de planejamento.

☐ Deficiência nº3: Inadequação das técnicas de justificação de investimentos em novos projetos, como a aquisição de ativos fixos, estritamente focadas na taxa interna de retorno das economias em custos, deixando de refletir os benefícios que vão além das economias de mão-de-obra direta, como a qualidade, flexibilidade, redução de tempos de ciclos, ganhos de satisfação de clientes e capacidade de reação ao mercado.

☐ Deficiência nº4: Incapacidade de retratar, com suficiente fidelidade e abrangência, a dinâmica dos custos, dificultando a tomada de ações gerenciais que levem a um desempenho superior, especialmente quando estas informações encontram-se vinculadas a sistemas de remuneração de pessoal.

Seguindo a linha de Porter (1980), dependendo da estratégia competitiva escolhida pela empresa, seja a liderança em custos ou a diferenciação do produto, uma vez que essas requerem conjuntos diferenciados de estrutura organizacional, controles operacionais e estilos de gerência, torna-se interessante que a empresa desenvolva abordagens igualmente diferenciadas para a gestão de custos. Exemplificando: uma firma que seja intensa no uso da tecnologia e que adote a liderança em custos como estratégia competitiva, possivelmente necessitará desenvolver controles operacionais mais rígidos, com base em custo-alvo (*target cost*) para os produtos em fase de desenvolvimento. Em uma empresa voltada para a diferenciação de produtos, por seu turno, os custos de desenvolvimento poderão não absorver tanto a preocupação gerencial quanto, por exemplo, o prazo de introdução no mercado ou o nível de inovações tecnológicas incorporadas ao novo produto. Neste segundo caso, os controles poderiam estar mais voltados à mensuração de tempos de ciclos de processos (*process lead times*), ou mesmo baseados em pesquisas de percepção dos atributos do produto pelo mercado consumidor.

O quadro 2.1 resume algumas diferenças mais relevantes entre sistemas de custos adotados em sustentação a uma ou outra estratégia competitiva.

Quadro 2.1: *Diferenças nas abordagens de custos entre as duas estratégias.*

	<i>Ênfase Estratégica</i>	
	<i>Diferenciação</i>	<i>Liderança de Custos</i>
Importância relativa dos custos de pesquisa e desenvolvimento	Menor	Maior
Importância do conceito de orçamento flexível para o controle dos custos de produção	Moderado a Baixo	Elevado a Crítico
Importância de caminhar dentro do planejamento orçamentário	Moderado a Baixo	Elevado a Crítico
Importância da análise dos custos de marketing	Crítico	Normalmente não realizada formalmente
Importância do fator de custos para a precificação do produto	Baixo	Alto
Importância da análise dos custos de competidores (benchmarking de custos)	Baixo	Alto

Fonte: Shank e Govindarajan (1993:18).

### 2.1.3 Análise de Geradores de Custos

A idéia de que os custos são predominantemente resultados de um mesmo fator, o volume de produção, parece definitivamente abandonada pela maioria das abordagens atuais de custeio estratégico. Outrossim, estes são identificados como consequências da combinação de fatores que, inter-relacionados de forma complexa e de diferentes maneiras, dão origem a situações específicas nas quais os custos emergem. Desta forma, a compreensão do comportamento dos custos de uma determinada área ou situação de negócio leva ao conhecimento das inter-relações existentes no conjunto dos geradores de custo que exercem influência sobre esta determinada área ou situação. De fato, para a gestão estratégica de custos o volume de produção

merece muito pouca confiança no que diz respeito a ser um medidor eficaz do comportamento de custos de uma empresa, especialmente no caso de linhas variadas de produtos servindo a distintos segmentos de mercado.

A literatura especializada no assunto sugere a existência de um conjunto de geradores de custos, chamados *estruturais (structural cost drivers)*, que independentemente do tamanho, setor ou estrutura da organização industrial, determinam em grande parte o comportamento de seus custos (Riley, 1987). Estes geradores são:

- Escala*: Tamanho do investimento feito em pesquisa e desenvolvimento, produção e marketing.
- Escopo*: Grau de integração vertical da firma.
- Experiência*: Conseqüência direta da curva de aprendizado nos processos e operações do negócio.
- Tecnologia*: Nível de tecnologia incorporado aos processos da cadeia de valor do negócio.
- Complexidade*: Grau de diversificação da linha de produtos e serviços oferecidos ao mercado.

Em 1990 a Heineken International, tradicional fabricante holandesa líder do mercado europeu de cervejas e uma das maiores do mundo no setor, introduziu a gestão estratégica de custos através de um programa de custeio por atividades do negócio. Em aproximadamente quatro anos de experiência, os especialistas da empresa desenvolveram uma relação bastante abrangente de geradores estruturais de custos, observados em suas unidades de fabricação em diversos países (vide quadro 2.2). Seus dirigentes acreditam que, embora os geradores estruturais sejam mais difíceis de serem diagnosticados e quantificados, são capazes de direcionar ações de melhoria muito mais poderosas do que os chamados "geradores de alocação", os quais são utilizados com o objetivo de apropriar recursos às atividades e destas aos objetos de custos.

Quadro 2.2: Análise de geradores estruturais.

Geradores estruturais identificados no ambiente de produção	
• Idade média do pessoal de produção	• Número de diferentes embalagens
• Percentual de faltas por doenças	• Complexidade do mix de produtos
• Condições de trabalho na fábrica	• Complexidade da infraestrutura
• Relações industriais	• Complexidade dos equipamentos
• Níveis de treinamento / educação	• Vulnerabilidade dos equipamentos
• Cultura / mentalidade	• Grau de padronização
• Tamanho da organização	• Excesso de capacidade estrutural
• (Des) economias de escala	• Excesso de capacidade operacional
• Níveis de qualidade atingidos	• Perda de cerveja no processo
• Limitações dos riscos	• Sistemas de manutenção
• Níveis de serviço ao cliente	• Confiabilidade da programação de vendas
• Lay out fabril	• Níveis de automação
• Número de níveis de gerência	• Fatores macro-econômicos do país
• Número de giros de estoque	• Eficiência fabril

Adaptado de: Heineken International (1994).

## 2.2 Histórico do Custeio com Base em Atividades

Como alternativa à visão tradicional da determinação de custos para fins contábeis, surgem técnicas especialmente construídas para potencializar abordagens mais estratégicas de gestão, refletindo com maior precisão e abrangência as dinâmicas organizacionais determinantes dos custos. A técnica de ABC, por incorporar estas características em sua estrutura conceitual, vem fornecendo um instrumental eficaz no que diz respeito à capacidade de gerar informações de apoio às decisões gerenciais.

Não se pode dizer que a técnica de ABC seja algo exatamente novo. Há registros de conhecimento e aplicação que remontam ao início do século XX, sendo que a década de 60 marcou o início da difusão do seu emprego, a partir das experiências introduzidas pela General Electric nos Estados Unidos (Hines, 1983). Estudos posteriormente realizados por Cooper e Kaplan conduziram a um novo patamar de desenvolvimento das técnicas, iniciando uma nova

fase de aceitação e emprego em escala pelas empresas desde o início dos anos 90 (Cooper e Kaplan, 1991).

No Brasil tem-se observado um crescente interesse das empresas pelas técnicas de custeio por atividades, particularmente aquelas do setor industrial, notadamente em resposta aos movimentos de globalização e quebras de dispositivos protecionistas e de reservas de mercado, que foram recentemente introduzidos no cenário político-econômico.

Apesar de todo esse movimento em torno das técnicas de determinação de custos com base em atividades, é ainda relativamente comum ver-se os conceitos de ABC e de ABM serem interpretados de forma inadequada, por vezes sendo tratados como se fossem uma mesma coisa. Na verdade isso é exatamente o que se constata na prática, entre os recém-iniciados no assunto, e mesmo entre os iniciados, mas pouco conscientes das implicações desse erro.

Em poucas palavras, pode-se afirmar que o ABC é uma espécie de instrumento revelador, a ferramenta que é empregada para apontar os custos e suas verdadeiras causas, ou seja, relacionando-os com as atividades e processos utilizados na execução de determinadas operações de negócio. O ABM, por sua vez, deve ser encarado como a prática de gestão, que se utiliza das informações de natureza econômica reveladas pelo ABC, e que através de ações integradas e interdependentes, produz correções, ajustes e melhorias no *status-quo* da organização. O ABM pode ser apoiado, para a finalidade das ações operacionais, por uma ou mais ferramentas e programas de melhoria contínua como TQM (*Total Quality Management*), Reengenharia<sup>12</sup>, JIT (*Just-in-Time*) ou Kaizen.

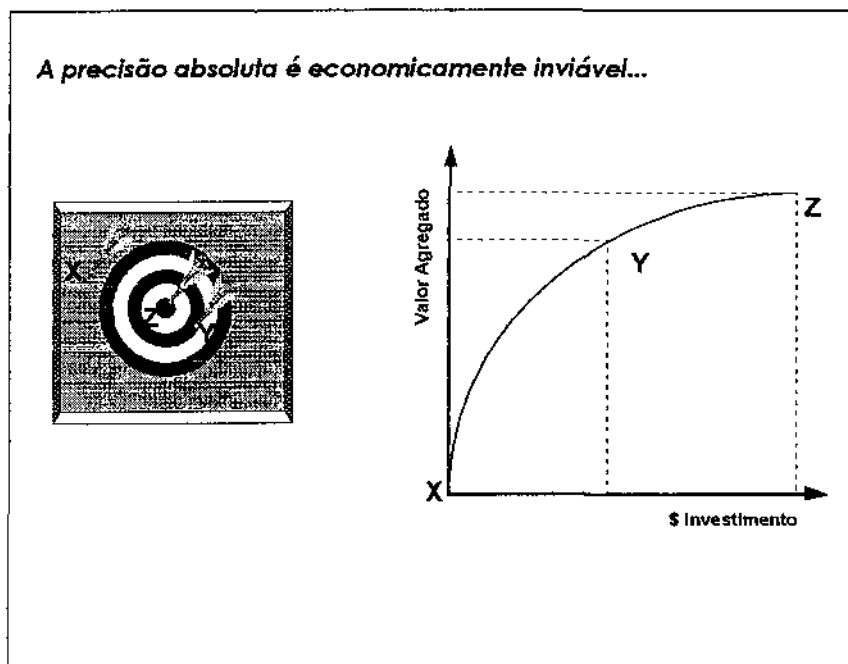
---

<sup>12</sup> Uma abordagem generalizada sobre sistemas evolucionários de melhoria e sistemas revolucionários (reengenharia) é fornecida por GONÇALVES (1994). Para um estudo mais aprofundado o leitor poderá consultar, por exemplo, JURAN, GRYNÁ e BINGHAM (1979).

### 2.2.1 Dois Sistemas, Duas Aplicações

O que caracteriza e diferencia a metodologia do ABC daquelas empregadas pelos sistemas mais tradicionais de custeio, sejam os baseados em volume (custeio por absorção) ou os baseados em custeio direto, é que, enquanto esses últimos se preocupam com a precisão numérica e com a consistência dos princípios contábeis, o custeio com base em atividades objetiva a acuracidade causal dos mecanismos que levam ao aparecimento dos custos. A figura 2.4 ilustra a questão do custo-benefício envolvido no aumento da precisão do sistema de custos. Nesse caso, o ponto X pode ser figurativamente entendido como dado pelo sistema de custeio tradicional (rateios por volume), o Y por um sistema ABC com poucos direcionadores de custo, e o Z como sendo resultado de um sistema ABC com muitos direcionadores de custo, sendo naturalmente esse último, o mais caro de ser implementado e mantido.

Figura 2.4: Custo-benefício do aumento da precisão dos sistemas de custo.



Fonte: autoria própria.

Nakagawa faz uma interessante análise dessa diferença fundamental, acrescentando a noção de "bidimensionalidade" presente nos chamados sistemas tradicionais de custeio baseados



em volume (VBC - Volume Based Costing), traduzindo o enfoque que tais sistemas empregam às dimensões de *valor* e *quantidade*, em oposição à análise "tridimensional" fornecida pela metodologia do ABC, ao introduzir uma nova dimensão, ou "atributos", ao domínio de análise (Nakagawa, 1994: 12 e 22)<sup>13</sup>. Esses atributos são acrescentados para enriquecer e melhorar a "acurácia" das informações geradas pelo ABC, podendo representar características do desempenho das atividades, propósitos básicos de execução, categorias (ou classes) de atividades e comportamento dos seus custos (se fixos ou variáveis, diretos ou indiretos etc.). O quadro 2.3, a seguir, resume as principais diferenças entre os sistemas VBC e ABC.

Quadro 2.3: ABC versus VBC.

	ABC	VBC
Escopo	eficácia dos custos	custos para controle
Objetivos	competitividade	relatórios financeiros
Gestão	visão <i>ex-ante</i>	visão <i>ex-post</i>
Análise	tridimensionalidade	bidimensionalidade
Mensuração	acurácia causal	precisão numérica

Fonte: Nakagawa (1994:12).

O conhecimento dessas diferenças é um passo fundamental para o planejamento e gestão do processo de transformação organizacional envolvido na implantação da gestão de custos com base em atividades, conforme será examinado mais a frente neste trabalho.

Neste ponto, cabe fazer uma ressalva a respeito da convivência entre estes dois sistemas, em uma mesma organização. A experiência do autor mostra que a discussão sobre qual sistema utilizar (e qual deve ser abandonado) não é produtiva para fins práticos, e traz em si uma série de armadilhas para as empresas que desejam utilizar o ABC como uma ferramenta para

<sup>13</sup> Segundo o referido autor, a análise referida como "bidimensional" envolve as dimensões de volume e custo, enquanto que a análise "tridimensional" acrescenta a dimensão do atributo definido para atender a um interesse específico de análise (como, por exemplo, um atributo determinante da qualidade do processo).

potencializar mudanças com base em reengenharia ou melhoria contínua. Desnecessário dizer que os sistemas de custeio tradicionais, por estarem amparados pelas exigências legais (fisco) e respaldados pelos acionistas (demonstrativos societários), terão muito mais força no caso de uma eventual "queda de braço" com o sistema ABC.

O implementador cauteloso, consciente desse fato, e preocupando-se com a aceitação do novo sistema por parte dos gestores de sua organização, deverá prever a coexistência de ambos os sistemas, cada qual cumprindo sua finalidade básica, ou seja, geração dos demonstrativos contábeis, por parte do sistema tradicional, e apoio às decisões gerenciais, por parte do sistema ABC. O aprendizado e a maturidade da organização se encarregarão de apontar o momento certo de se romper determinados limites que foram inicialmente impostos, por cautela, ao sistema recém-implantado. Essa evolução organizacional, como um processo natural de incorporação de aprendizado, será tanto mais rápida e efetiva, quanto mais rapidamente a organização adotar uma visão gerencial abrangente e integrada do negócio da empresa, permitindo com que as barreiras internas entre funções e departamentos sejam mais facilmente rompidas. Neste ponto, a aplicação das técnicas de "engenharia de processos de negócio" poderá ser um agente potencializador.

### **2.3 Engenharia de Processos de Negócio**

Uma vez que a técnica de ABC apoia-se nas atividades e processos como os verdadeiros elementos organizacionais de transformação, criação de valor e geração de custos, torna-se útil um exame a respeito das técnicas disponíveis para lidar com esses conceitos. A *engenharia de processos de negócio* traduz-se, em poucas palavras, num conjunto de ferramentas voltadas ao mapeamento, identificação dos requisitos de "entrada" e de "saída" e gerência do desempenho dos processos de negócio

(Harrington, 1991). Torna-se bastante natural, portanto, a compreensão de que para podermos utilizar a técnica de ABC com máxima eficiência, necessitamos antes de mais nada empreender esforços para diagnosticar, mapear, medir e gerenciar os processos de negócio que pretendemos melhorar através da gestão de custos por atividades.

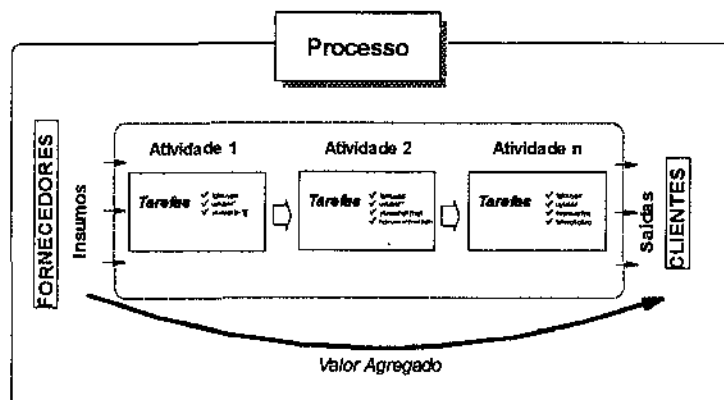
Uma das definições mais aceitas de processo, conforme aplicado ao contexto aqui explorado, trata do conceito de conjunto de atividades voltadas à criação de algum valor para o cliente, através da produção de um bem ou serviço (Hronec, 1994: 7), sendo que o cliente é aqui visto dentro de um contexto mais amplo, como o agente social ou econômico que se beneficia do resultado do processo, seja internamente ou externamente à organização<sup>14</sup>. As atividades em que se subdividem os processos são encadeadas segundo uma certa lógica que reflete normalmente a experiência e o aprendizado da organização, podendo estar formalizadas ou não através dos manuais da companhia, essas ainda se subdividindo em grupos de tarefas.

A figura 2.5 ilustra a hierarquia existente entre os conceitos de processos (ou sub-processos), atividades e tarefas. É importante levar-se em conta que, em última análise, as atividades e as tarefas se constituem nos verdadeiros geradores de custo das empresas, uma vez que é em função delas que os recursos da empresa devem ser organizados e empregados no processo de gerar valor para os clientes. Isso não quer dizer, entretanto, que uma vez retirada uma atividade ou tarefa, os custos associados a ela deixarão de existir. Com efeito, uma empresa pode introduzir uma melhoria em um processo, e de fato não se beneficiar de uma redução do custo, a menos que ela trate de realocar os recursos que forem eventualmente liberados por uma eliminação ou otimização do processo.

---

<sup>14</sup> A utilização dessa visão mais ampla do conceito de cliente pode ser encontrada em Harrington (1987: 91), quando o autor trata da análise de atividades departamentais (DAA - department activities analysis), onde o cliente é visto como interno à organização, como parte integrante de uma "cadeia" de relacionamento do tipo cliente-fornecedor que acontece sempre nos interstícios existentes entre os diferentes departamentos.

Figura 2.5: Processo, atividades e tarefas

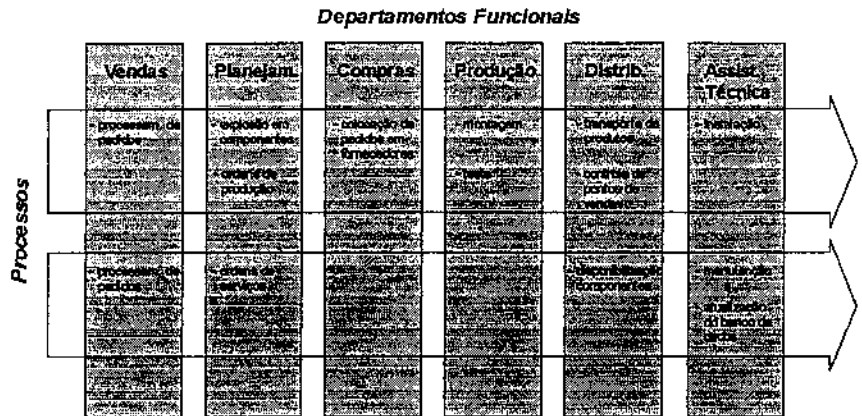


Fonte: autoria própria.

De uma forma geral, os processos de negócio adquirem uma característica de "trans-funcionalidade", isto é, integram diferentes áreas funcionais dentro (e através) da organização, enquanto que os núcleos de atividades são geralmente departamentais. Por exemplo, um processo de entrega de um determinado produto pode abranger as áreas de Vendas (captação do pedido), Produção (construção do produto), Finanças (controle de receitas e pagamentos a fornecedores), Distribuição (transporte e entrega do produto) e assim por diante. Dentro da área de Produção, neste mesmo exemplo, as atividades poderiam englobar a preparação de máquinas, a liberação para produzir, as operações de produção, o controle da qualidade e a liberação para embarque. Essa abordagem de processos "cruzando" departamentos distintos encontra-se ilustrada adiante, na figura 2.6. No caso exemplificado, os processos I e II requerem diferentes combinações de atividades dentro de cada departamento (o processo I pode representar o processo de produção e entrega de um produto e o II, o processo de execução de um serviço de manutenção corretiva), facilitando com que a organização possa

obter uma visão integrada e abrangente do negócio por parte dos seus integrantes.

Figura 2.6: Processos X departamentos funcionais.



Fonte: autoria própria.

Entretanto esta visão relativamente simples de processo de negócio, que em uma primeira análise pode parecer bastante sensata e clara, torna-se por vezes extremamente difícil de ser assimilada pelas organizações, especialmente as grandes empresas, as quais normalmente resultam de um processo de departamentalização excessiva e que foram tradicionalmente geridas segundo o antigo paradigma da divisão do trabalho. Na verdade, será bastante provável que um executivo que deseje implementar mudanças neste antigo comportamento da organização encontre sólidas barreiras, materializadas na indiferença dos seus pares e superiores, esquivas de responsabilidade e uma variedade de outras ações destinadas a sabotar o programa.

Pela exposição realizada até aqui, vê-se que é necessário um exame dos processos, sub-processos, atividades e tarefas, para que se possa chegar às verdadeiras raízes dos custos das

empresas. Logo, para que se gerencie adequadamente estes custos, quantificando-os e classificando-os segundo algum critério lógico para a empresa, qual seja o impacto para as operações e resultados operacionais, potencial de eliminação, necessidade para o negócio, projeto específico, linha de produto, área de atuação ou centro de custos. A técnica empregada para tanto é denominada "análise de valor de processos".

Csillag (1995: 58) define a "análise do valor" em termos de uma aplicação sistemática de técnicas reconhecidas que:

- identifiquem a função de um produto ou serviço
- estabeleçam uma indicação do valor para aquela função, e
- promovam tal função, ao menor custo e sem degradação.

A "análise do valor de processos" constitui-se em um método cujo objetivo é classificar as atividades, segundo o critério de valor percebido pelos clientes do processo. Por esse método, uma atividade que não gere valor para os clientes do processo, que só exista para satisfazer a burocracia interna da organização ou por razões de cunho eminentemente interno como controles, reconciliações etc., receberá a classificação de não agregadora de valor (NAV). Em contrapartida, aquelas atividades a que seja possível associar-se um determinado valor para os clientes, serão classificadas como atividades agregadoras de valor (AV).

Para exemplificar, considere-se a situação em que uma pessoa leva seu automóvel para que seja efetuado um conserto em uma rede autorizada de serviços. Nesse caso, a oficina da rede de serviços possui um "processo de conserto de veículos", seja ele formalizado ou não, cujo produto final é "veículo consertado e entregue ao proprietário" (obviamente o proprietário do automóvel é o cliente desse processo). Durante o processo em questão, poderíamos identificar um conjunto de atividades que são tipicamente conduzidas pela oficina:

- 1- orientação dada ao cliente, a partir do portão de entrada da agência, sobre onde estacionar, balcão para onde se dirigir etc.;

- 2- cliente aguarda na fila até ser atendido pelo balconista;
- 3- atendente faz perguntas, ouve as reclamações do cliente, solicita documentos do veículo e preenche uma ordem de reparos;
- 4- veículo recebe uma identificação numérica e fica aguardando ser conduzido à oficina;
- 5- mecânico conduz o veículo até o box no interior da oficina;
- 6- mecânico faz o diagnóstico do defeito;
- 7- mecânico solicita e recebe peças do almoxarifado para o conserto;
- 8- mecânico executa o reparo;
- 9- supervisor leva o veículo para teste e certifica-se da qualidade do serviço;
- 10- cliente recebe a fatura do serviço e efetua o pagamento;
- 11- atendente entrega o veículo ao cliente.

Embora possam ser adotados diferentes critérios para se determinar se as atividades descritas agregam ou não valor para o cliente, pode-se assumir que as atividades que claramente puderam ser percebidas pelo cliente final como AVs, segundo o propósito inicial de ter o veículo reparado e entregue livre de defeitos, foram as de número 1, 6, 8 e 11. As atividades restantes atenderam a propósitos diversos, todos voltados à manutenção da estrutura e sistemas internos, tais como: permitir à agência otimizar o número de atendentes (caso da atividade 2), controle interno e manutenção de cadastro (atividade 3), manutenção do fluxo de produção (atividades 4,5 e 7), controle da qualidade (atividade 9) ou faturamento (atividade 10), portanto recebendo a classificação de NAVs.

## 2.4 Críticas ao Sistema

A experiência de empresários, executivos e acadêmicos, no uso do ABC/ABM, tem dado origem a uma considerável quantidade de literatura, ensaios e eventos a respeito do assunto. Em quase todo o material disponível, constatamos a ênfase com que as virtudes e potencialidades do custeio com base em atividades são tratadas e ressaltadas. Na verdade, ainda que reconhecendo todas essas qualidades que tornam o ABC/ABM um sistema extremamente

atraente para as organizações preocupadas com a competitividade e excelência de suas operações, é necessário examinar-se também os riscos e as armadilhas que podem ser apontadas como responsáveis por grande parte dos insucessos, sejam eles traduzidos em termos de rejeição por parte das gerências, ineficiência de utilização, lentidão do processo de introdução, dificuldades no aprendizado ou mesmo pelo abandono total do sistema. Ainda não são muitos os textos que abordam com competência esses problemas com as técnicas de custeio por atividades.

Ostrengra e Probst (1992), ao estudarem a experiência desenvolvida por uma empresa fabricante de equipamentos do meio-oeste americano, fornecem algumas considerações a esse respeito ao identificarem como um dos pontos fracos de alguns sistemas ABC existentes, a falta de uma análise de valor de processos, conhecida como PVA (*process value analysis*). Para eles, o foco do ABC tem estado erroneamente mais voltado para a finalidade de apuração pura e simples dos custos de produtos, em detrimento da melhoria dos processos de negócio e gestão de custos.

Outro artigo, recentemente publicado na seção Temática Contábil do Boletim IOB, baseia-se sobre dados de pesquisas junto ao meio empresarial para explicar aspectos de risco do ABC, contribuindo para a compreensão geral e lançando algumas bases para o alvo principal da análise do presente trabalho, ou seja, o "processo transformacional". O artigo cita alguns pontos que, na opinião de empresários e executivos, representam "entraves básicos" à implantação do ABC (IOB, 1995: bol.17). São eles:

- resistência à mudança por parte das pessoas;
- alta carga de trabalho (principalmente na implantação);
- insuficiência de recursos humanos e de informática;
- difícil identificação dos direcionadores de custos;
- dificuldade em limitar a abrangência inicial do sistema;
- complexidade da construção do modelo de ABC;
- não identificação *a priori* do custo-benefício do ABC;
- difícil reeducação de contadores e gerentes;



- baixa prioridade dedicada ao novo sistema;
- impactos sobre a estrutura organizacional;
- falta de apoio da alta gerência.

Na verdade, o simples exame da natureza dessas questões sugere a existência de um conjunto de aspectos em comum entre quase todas elas. Estes aspectos dizem respeito aos fatores humanos e sistemas psicossociais que se encontram presentes em quase todas as situações de mudança, e que se manifestam de formas semelhantes às apresentadas acima, independentemente da razão da mudança estar ligada ao processo do ABC, qualidade total ou reengenharia, ocorrendo mesmo em incorporações, processos de *joint-ventures* ou qualquer outra situação em que a *cultura organizacional* dominante se vê invadida e ameaçada por algum fato novo ou agente externo.

O processo de mudança organizacional e suas inter-relações com a implementação do ABM são objeto do próximo capítulo.

### **3. O PROCESSO DE MUDANÇA ORGANIZACIONAL**

*"A arte de ser ora audacioso  
ora prudente é a arte de  
vencer"*

*Napoleão Bonaparte (1769-1821)*

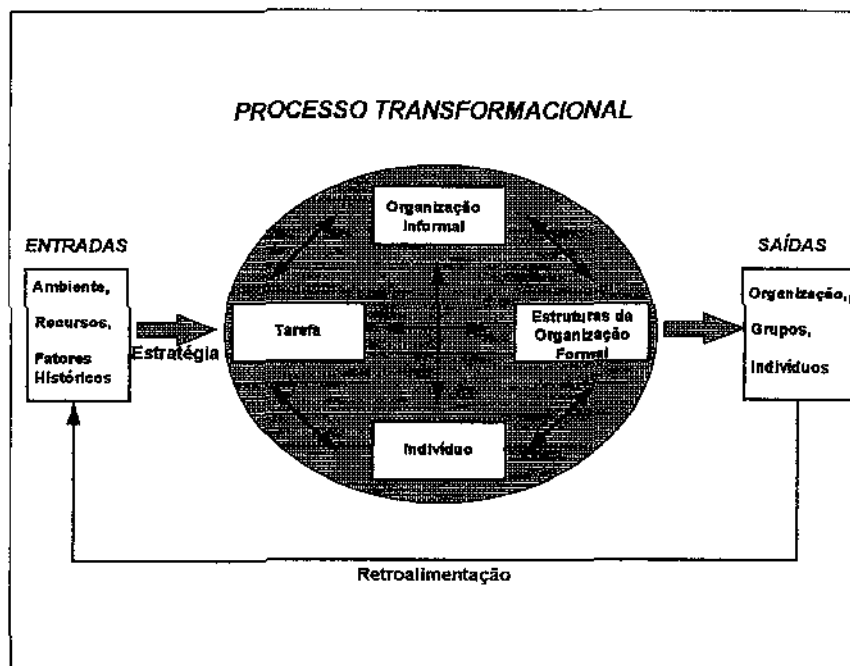
A implantação do ABM em uma empresa implicará em mudanças de várias naturezas e dimensões, com diferentes amplitudes e intensidades, atingindo virtualmente toda a organização. Para melhor compreender essas implicações, e as dinâmicas nelas embutidas, lança-se mão de modelos teóricos sobre o comportamento de indivíduos e organizações.

#### **3.1 Modelo de Congruência**

Devido à natureza complexa das organizações e suas interfaces com o meio ambiente, vários modelos têm sido utilizados para melhor compreender as dinâmicas envolvidas no processo transformacional e facilitar a ação dos administradores encarregados de gerir o processo. Tais modelos são normalmente

construídos dentro de uma abordagem na qual as organizações são vistas como complexos sistemas sociais abertos, com entradas e saídas definidas. Ainda que essa perspectiva sistêmica esteja correta, as teorias construídas tornam-se, em muitos casos, demasiado abrangentes e genéricas para serem utilizadas com eficácia pela prática gerencial. Pensando nisso, Tushman, O'Reilly e Nadler (1989) desenvolveram um modelo mais específico, apoiado na visão sistêmica, que se utiliza de algumas dimensões classificadas em "entradas" (*inputs*), "componentes de transformação" (*components*) e "saídas" (*outputs*), para explicar o comportamento das organizações em mudança (figura 3.1). A seguir examina-se os aspectos mais importantes desse modelo, denominado *Modelo de Congruência*, e suas principais implicações para o processo de transformação organizacional na implementação do ABM<sup>15</sup>.

Figura 3.1: *Modelo de Congruência*.



Fonte: Tushman, O'Reilly e Nadler (1989: 102)

<sup>15</sup> Cabe mencionar que a objetividade e a relativa simplicidade do Modelo de Congruência, essenciais para que esta dissertação pudesse atingir o objetivo de se constituir em um referencial igualmente objetivo e prático para o leitor, reforçaram a sua escolha como referencial analítico ideal para este trabalho. Existe, porém, um fator que torna esse modelo ainda mais atraente para tal finalidade: o de mostrar-se bastante coerente com as particularidades das dinâmicas transformacionais presentes nas modernas organizações orgânicas.

As principais dimensões em que se dividem as entradas são o ambiente, visto sob o aspecto das restrições, demandas e oportunidades que ele impõe sobre as organizações, os recursos que são empregados, os *fatores históricos* que são o resultado das experiências vivenciadas pela organização em sua trajetória de negócios e a *estratégia*, entendida como o conjunto de decisões sobre como a empresa emprega seus recursos em vista das restrições, demandas e oportunidades e à luz do seu contexto histórico. A estratégia constitui-se no fator mais importante a ser analisado no contexto das entradas.

Os *componentes de transformação*, por sua vez, são os responsáveis pela maneira como a empresa desempenhará o seu papel de transformar as entradas em saídas úteis para a sociedade e o meio-ambiente. O primeiro componente, chamado *tarefa*, pode ser entendido como a missão básica do negócio e seu desdobramento em decisões estratégicas, processos-chave e suas características críticas. Outros componentes são os *indivíduos*, as *estruturas da organização formal* que abrangem os processos, sistemas, linhas de relacionamento e atividades voltadas à motivação e suporte ao desempenho dos indivíduos e a *organização informal*, aquela que não se encontra prevista nos manuais e documentos formais, mas que por ser fruto do amadurecimento da organização, torna-se assimilada pelos indivíduos e passa a determinar, com grande intensidade, o seu padrão de comportamento. Eventualmente a organização informal pode prover estruturas para complementar a organização formal, e auxiliar o desempenho da tarefa, em casos onde haja deficiência de estruturas formais de trabalho. Em outros casos, ela pode se posicionar contrariamente à organização formal, com a finalidade de proteger indivíduos e grupos que se sentem ameaçados. É essa última situação que com frequência encontramos em processos de mudança, e que acaba por gerar a maioria dos atritos e histórias de insucessos.

Por último, as saídas podem ser vistas dentro do contexto do desempenho da organização; *quais resultados são gerados, como e quão eficazmente são gerados*. Estes indicadores do desempenho

devem transcender a dimensão das saídas básicas, ou seja, os produtos e serviços produzidos, para incluir as características de desempenho dos grupos e indivíduos da organização. Sob esta ótica, três fatores merecem consideração: (1) atingimento dos objetivos traçados pela estratégia, (2) eficiência na utilização dos recursos e (3) capacidade de adaptação ao ambiente em mudança.

### 3.1.1 Congruência dos Componentes

O conceito de congruência, consistência ou compatibilidade<sup>16</sup> deve ser aplicado sobre os *componentes* da organização acima descritos, considerados em pares, para a finalidade do estudo do grau de compatibilidade entre as demandas, pré-requisitos, objetivos e estruturas de um e outro componente do modelo da organização.

Uma maneira simples de exemplificar o conceito de congruência é considerar o efeito sobre dois dos componentes, a *tarefa* e o *indivíduo*. A tarefa exercerá demandas sobre o indivíduo, em termos de suas habilidades, conhecimentos específicos e outras características necessárias ao cumprimento desta (a tarefa). O grau de compatibilidade será o resultado da extensão na qual as habilidades e conhecimentos atuais do indivíduo (para considerar somente as duas primeiras demandas) possam satisfazer às demandas exercidas pelo componente tarefa.

Feita a análise, par a par, de todos os componentes da organização, e considerados individualmente seus graus de congruência, chega-se à *hipótese básica* do modelo de congruência da organização: "Todos as outras condições mantidas constantes, tanto maior for o grau de congruência ou compatibilidade entre os vários componentes, mais eficaz será a organização como um

---

<sup>16</sup> Aurélio Buarque de Holanda Ferreira define *congruência* como "harmonia duma coisa com o fim a que se destina". Para efeito deste trabalho, a associação com os termos *consistência* ou *compatibilidade* é tida como válida, em vista da aplicação ser feita de forma específica aos *componentes de transformação*, analisando-os par a par.

todo, em atingir as saídas previstas pela estratégia" (Tushman, O'Reilly e Nadler, 1989: 101).

Dada a complexidade das organizações existentes, não seria razoável assumir que qualquer modelo, por melhor e mais completo que seja, possa explicar a totalidade dos fenômenos envolvidos no processo transformacional. No caso do modelo de congruência, será recomendável que o administrador interessado em estudar tal processo em uma organização, procure complementar seus conhecimentos com suporte de outros modelos e teorias do comportamento organizacional. Pode-se dizer que o modelo de congruência fornece o método analítico geral, cabendo ao analista empregar "sub-modelos" para ajudá-lo a determinar os graus de congruência específicos para cada par de componentes avaliados, como por exemplo a utilização de um modelo de análise do clima organizacional, para avaliação da compatibilidade entre a organização informal e os demais componentes, ou o emprego do modelo de redes (*networks*), para análise de congruência entre a tarefa e a organização informal (Charan, 1991).

### **3.2 Implicações para o ABM**

Em vista das características e particularidades dos sistemas ABC/ABM surgem algumas implicações importantes para o processo de implementação, fundamentadas no modelo geral exposto. Tais implicações precisam ser levadas em conta com uma dupla finalidade: (1) como forma de minimizar as chances de insucesso do programa durante a introdução do sistema, e (2) para amplificar os benefícios a serem obtidos com a sua operação. A seguir são apresentadas algumas das principais implicações.

O primeiro passo a ser dado é fazer-se uma análise dos fatores de entrada da organização, especialmente no que concerne aos seus desafios competitivos e restrições, com vistas a determinar o potencial de alavancagem do uso da gestão de custos

por atividades. Caso não se possa apontar razões fortes o suficiente para o uso do ABC/ABM, dentro do contexto dos fatores de entrada, será perda de tempo prosseguir-se para uma análise detalhada da congruência entre os componentes de transformação.

Uma vez feita a análise dos fatores de entrada, segue-se um planejamento de ações compensatórias para contenção dos pontos de risco. Esse planejamento traz como objetivo atingir-se um contexto em que a *estratégia* esteja corretamente formulada (face as particularidades e necessidades do *ambiente*) e em que os *recursos* estejam adequadamente dimensionados e balanceados para suportar a consecução da *estratégia*. Nesse caso, não somente os recursos humanos (quantidade de pessoas) devem ser avaliados, mas também aqueles relacionados com *hardware*, *software*, máquinas, espaço físico e outros não menos importantes. É importante verificar-se, ainda, se o *histórico* da organização evidencia indícios da existência de sequelas graves que dificultem, ou até mesmo impeçam, a assimilação de novos conceitos e ferramentas. A finalização dessa etapa deve conduzir à conclusão sobre a pertinência de se evoluir para uma análise detalhada a respeito da congruência entre os componentes de transformação.

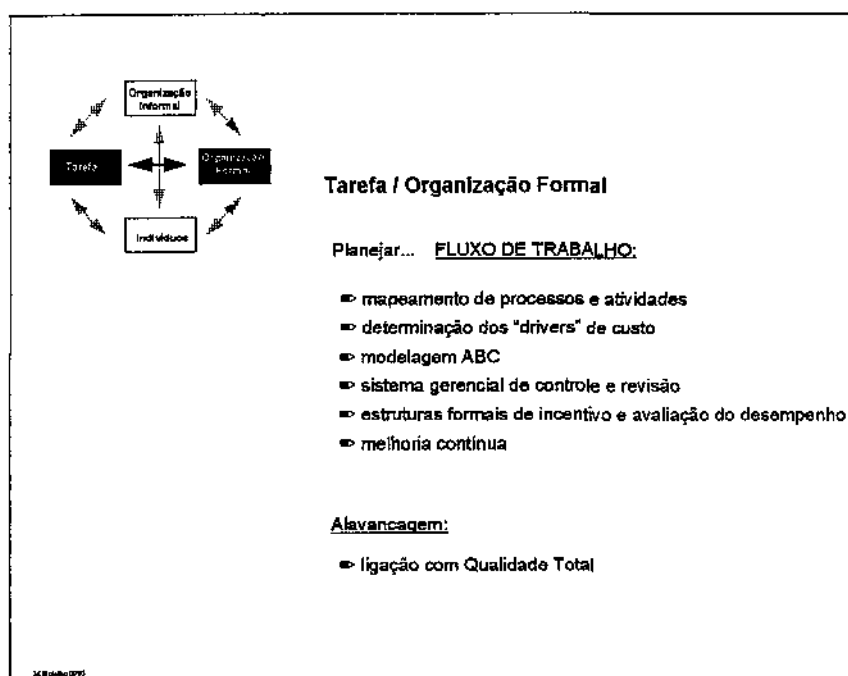
A seguir são apresentados os seis casos de congruência que determinam os fatores críticos de sucesso para a implementação efetiva do ABM.

### 3.2.1 Congruência 1: Tarefa / Organização Formal

A figura 3.2 ilustra esta primeira congruência, ao ressaltar algumas estruturas-chave da organização formal que precisam estar preparadas para a tarefa de introdução do ABC/ABM. É necessário, por exemplo, avaliar-se a adequação do *fluxo de trabalho*, devendo esse refletir as necessidades impostas pelo uso do ABC e do ABM no tocante a: (1) mapeamento de processos, (2) inventário de atividades, (3) determinação de direcionadores de custos, (4) custeio de processos, produtos e

serviços, (5) revisões gerenciais e controle, (6) estruturas formais de avaliação e incentivo ao bom desempenho de funcionários, (7) planejamento para a melhoria contínua dos padrões e (8) demais necessidades particulares dos sistemas de gestão de custos por atividades específicos de cada organização. O fluxo previsto deverá prever, ainda, os meios para controle e melhoria contínua do desempenho da tarefa.

Figura 3.2: *Congruência entre a Tarefa e a Organização Formal.*



Fonte: autoria própria.

Embora não seja uma condição necessária ao estabelecimento das estruturas-chave do ABC/ABM, será benéfico e interessante se providenciar com que haja uma vinculação do programa de gestão estratégica de custos a uma estratégia corporativa fundamentada na *gestão da qualidade total* ou *gestão por processos*. Como essas últimas adquirem normalmente um caráter global de envolvimento de lideranças, gerentes e funcionários, incorporando programas extensivos de treinamento e adaptação cultural, adotando estruturas formais de trabalho e incorporando técnicas e metodologias úteis ao ABM/ABC, a ligação entre os programas torna-se algo bastante positivo. Não se pode esquecer que o custeio por atividades, por ser ferramenta originariamente



desenvolvida e disseminada por profissionais das áreas contábil e financeira, ainda não possui o mesmo poder de atrair a atenção e interesse em massa, independentemente da área de especialização, que as ferramentas de qualidade total e gestão por processos. Por outro lado, as informações econômicas de custos serão sempre muito poderosas no sentido de sensibilizar e captar a atenção da alta administração, o que pode ajudar os administradores do programa de qualidade total a conseguir apoio e patrocínio dos altos escalões da empresa para seus projetos de melhoria.

Essa vinculação pode ser operacionalizada através do estabelecimento de metas compatíveis entre os programas. Exemplificando: - a meta de melhoria contínua de processos é comum a quase todos os programas atuais de qualidade total, da mesma forma a redução dos custos das atividades e processos é uma das principais metas do custeio por atividades. Nesta situação, o custeio por atividades poderia estar fornecendo um importante "critério de priorização" a ser, dentre outros, utilizado como referencial pelo programa de qualidade total.

A priorização pelo critério de custos não deverá ser, todavia, a única a ser considerada em programas de qualidade total. Fatores como as necessidades dos clientes da empresa, o interesse dos acionistas e a responsabilidade civil da organização estarão fornecendo um leque de implicações e parâmetros a serem levados em conta durante o planejamento das ações de melhoria (Johnson, 1994).

Além da compatibilização entre as metas, os administradores precisarão dar tratamento a outros importantes aspectos programáticos como a compatibilização de cronogramas, a formação de times de trabalho (incorporando elementos comuns tanto quanto possível) e a estrutura organizacional para administração dos programas. Essa última deverá levar em conta os fatores políticos e os possíveis conflitos de interesses que possam existir em virtude da estrutura existente. É fundamental que se tenha em vista o potencial de otimização de esforços e

investimento, quando se promove a vinculação entre os programas de qualidade total e custeio por atividades.

Por último, a estrutura formal de incentivo e reconhecimento precisa estar corretamente alinhada para a motivação de atitudes e comportamentos adequados às demandas da tarefa. Um exemplo disso são os programas especiais de bonificação por resultado. No caso do ABM, estes programas poderiam incluir indicadores baseados nos resultados fornecidos pelo sistema ABC como, por exemplo, o custo unitário de direcionadores de atividades. Tal procedimento, poderia dar origem a uma espécie de "remuneração variável" de executivos responsáveis pelos respectivos processos, com base na performance medida por tais indicadores (Lima e Di Domenico, 1995). Essa prática viria, desta forma, em apoio às atitudes desejáveis ao ABM.

### 3.2.2 Congruência 2: Tarefa / Organização Informal

Analogamente à congruência entre tarefa e organização formal, as necessidades e características específicas do novo sistema de custeio precisam estar compatibilizadas com a cultura dominante da organização, ou seja suas estruturas de organização informal.

As culturas das organizações têm sido alvo de intensa pesquisa ao longo dos anos. Com a intensificação do processo de globalização, a partir da segunda metade da década de 80, onde a internacionalização dos mercados e a formação de poderosos blocos econômicos expuseram a fragilidade de muitas empresas perante os efeitos da incompreensão dos fatores sócio-culturais. Os estudos a respeito de como se formam as culturas das organizações, e como elas podem ser moldadas e geridas em benefício da competitividade, ganham cada vez mais espaço na mídia especializada. Relata-se, por exemplo, como o CEO (*chief executive officer*) da Black & Decker nos EUA conseguiu transformar uma cultura corporativa complacente quanto a erros e

defeitos, em uma outra muito mais voltada às necessidades do mercado (Cooper e Kaplan, 1991), "ou como a IBM vem tentando de todas as maneiras criar uma cultura mais adaptada a uma nova "teoria de negócio", na qual os computadores corporativos de grande porte devem ceder espaço a sistemas menores, mais voltados às demandas e necessidades de segmentos do mercado, de custo mais baixo e acessível a uma nova classe de consumidores (Drucker, 1995).

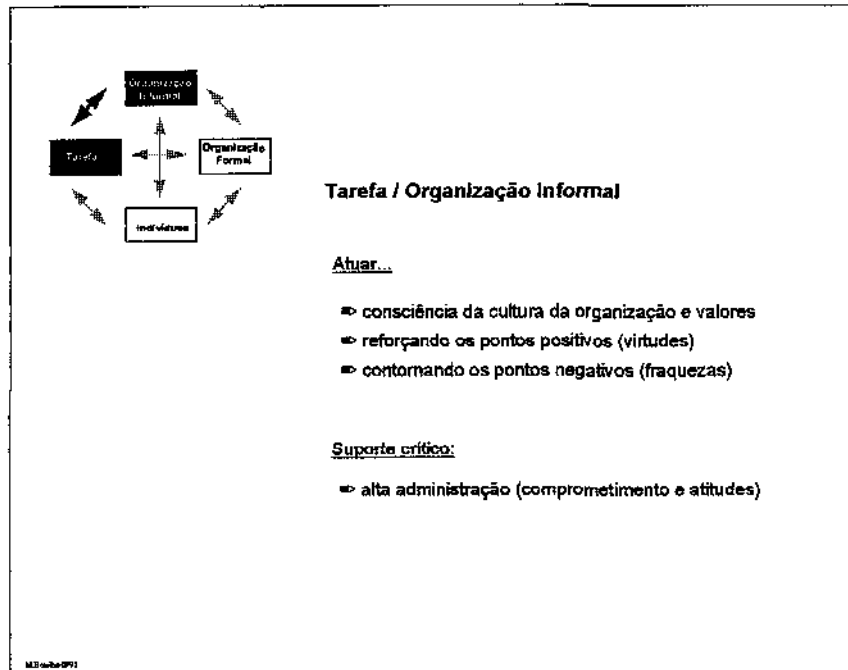
Independentemente da natureza da organização, ou seu país de origem, seja em uma organização industrial típica, entidade de classe ou ordem religiosa, o processo pelo qual a cultura se estabelece e se desenvolve é essencialmente o mesmo e, desta forma, a compreensão de como esse processo funciona pode levar os gerentes a corretamente diagnosticar e administrar as estruturas de organização informal (O'Reilly, 1986).

A congruência nesse caso pode ser obtida através de uma atuação em dois níveis. Num primeiro nível os administradores do programa de ABC/ABM devem formular suas estratégias e planos com o objetivo de, tanto quanto possível, preservarem a cultura organizacional existente, desde que esta não comprometa os objetivos a serem alcançados com a gestão de custos por atividades. Em um segundo nível, deve-se desenvolver habilidades que levem à capacidade de atuar sobre a formação e desenvolvimento da cultura organizacional, reforçando os aspectos positivos e transformando aqueles que impedem a consecução da estratégia empresarial.

A possibilidade de desenvolvimento das habilidades pessoais, necessárias para lidar com esta compatibilização entre a tarefa e a cultura organizacional, estará inevitavelmente relacionada com a determinação e comprometimento da alta gerência em promover as mudanças necessárias e deverá contar com a participação de pessoas com conhecimentos e experiência em elevados graus. Além disso, a utilização de consultores especializados e com experiência no assunto poderá ser bastante útil em alguns casos.

A figura 3.3 ilustra esse caso de congruência, os elementos anteriormente descritos, ressaltando-se o apoio dos integrantes da alta administração da empresa, enquanto líderes naturais do processo de mudança organizacional, como um suporte crítico a ser fornecido.

Figura 3.3: *Congruência entre a Tarefa e a Organização Informal.*



Fonte: autoria própria.

### 3.2.3 Congruência 3: Indivíduos / Tarefa

Esta análise diz respeito à extensão na qual as necessidades dos indivíduos são satisfeitos pela tarefa, e vice-versa. Tal fato traz implicações imediatas para o processo de seleção de pessoas para compor equipes de trabalho ligadas ao ABC/ABM, escolha das lideranças responsáveis pelo projeto e outras decisões correlatas (figura 3.4).

Uma importante tendências atual, ainda que de há muito venha sendo estudada por autores "de administração"<sup>17</sup>, aponta para uma valorização do ser humano, quase sem precedentes na história da sociedade capitalista. Tal tendência é tida como um dos determinantes principais de transformação da sociedade moderna. Drucker (1995) a define em termos de um movimento em direção a uma nova sociedade: a *sociedade reticular*. Nela a substituição da *ética do dever* por uma *ética do prazer*, onde os fatores motivacionais para a tarefa adquirem um significado mais amplo e onde os antigos valores de *ética* e *lealdade* vão sendo redescritos para representarem melhor os interesses legítimos de funcionários mais conscientes do seu papel e do seu valor. Isso tem forçado muitas empresas a repensarem suas políticas e práticas de negócio, na medida em que o componente intelectual das tarefas assume o lugar outrora ocupado pelo esforço físico da mão-de-obra aplicada em operações essencialmente repetitivas. As descrições rígidas de cargos e funções começam a dar espaço a uma espécie de contrato "psicológico", muito mais flexível quanto ao escopo de tarefas a serem executadas, porém precisos quanto às metas a serem alcançadas.

A utilização de profissionais temporários e a terceirização de atividades é outra importante tendência das organizações modernas, as quais procuram cada vez mais planejar e organizar suas estruturas e recursos em torno de um conjunto limitado de processos, esses sendo orientados para a "atividade-fim", da empresa (Davenport, 1994). Esse fato torna ainda mais difícil o papel do controle com base na hierarquia e em procedimentos rigidamente definidos, uma vez que o gerente irá se deparar com situações nas quais será forçado a trabalhar com pessoas que não estão a ele subordinadas, podendo mesmo não compartilhar do mesmo sistema de valores e princípios.

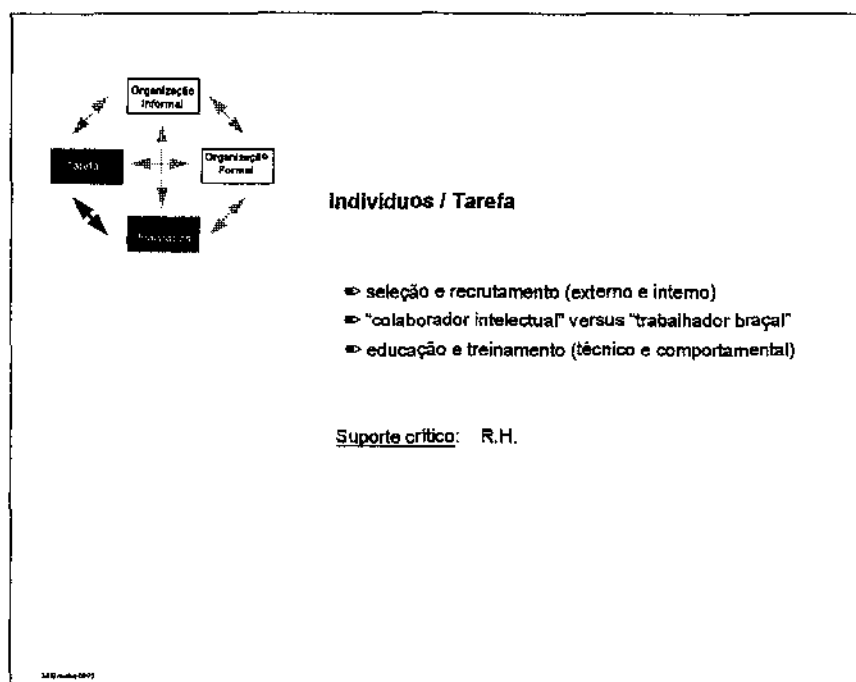
Outro ponto que merece destaque é a preparação técnica desses indivíduos (programas de educação e treinamento) para

---

<sup>17</sup> Beckhard (1969) estudava essa questão, definindo o desafio da mudança para os gerentes como o de poder mobilizar, de modo otimizado, a energia e os recursos humanos para realizar os objetivos da organização e, ao mesmo tempo, fazer com que as pessoas tenham suas necessidades pessoais de "estima de si" e de crescimento, satisfeitas no trabalho.

assumirem as responsabilidades resultantes da tarefa. Nesse ponto, um programa de educação especialmente montado para dar suporte às técnicas de determinação de custos com base em atividades e técnicas de análise do valor de processos, que contenha módulos técnicos e comportamentais, será altamente positivo para a tarefa do ABM. A figura 3.4 ilustra essa exposição sobre a congruência entre indivíduos e tarefa.

Figura 3.4: Congruência entre os Indivíduos e a Tarefa.



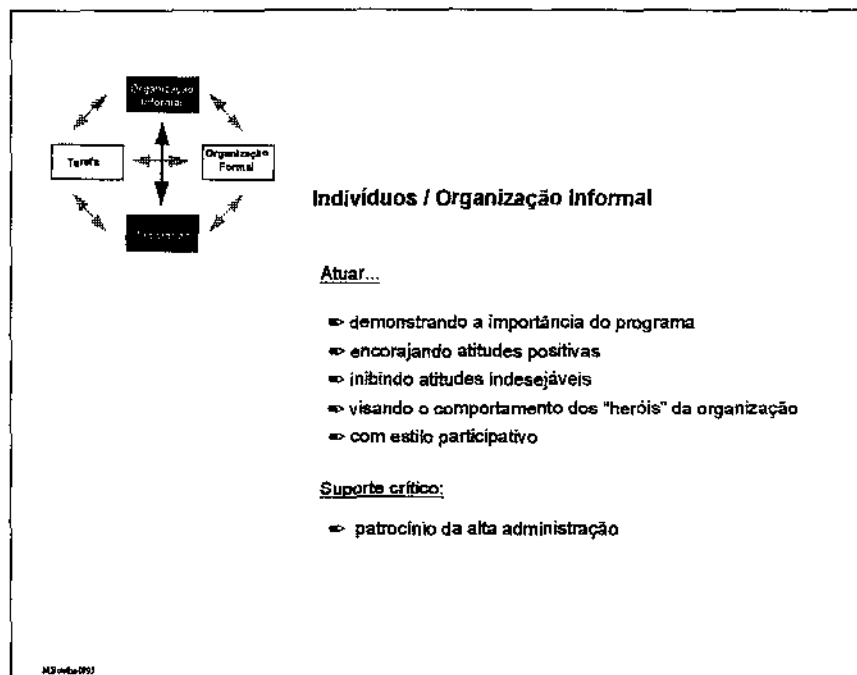
Fonte: autoria própria.

Os aspectos aqui expostos necessitam ser considerados pelos administradores do programa de ABC/ABM, começando do planejamento do projeto de implementação e atingindo os estágios de operação e melhoria contínua do sistema. A falha em se observar essa necessidade poderá comprometer, irremediavelmente, todo o processo de transformação que é inerente ao projeto de ABC/ABM.

### 3.2.4 Congruência 4: Indivíduos / Organização Informal

Conforme apresentado na figura 3.5, talvez seja esse o ponto que apresente as maiores dificuldades para o administrador encarregado da implantação do ABM, não somente pela natureza de intangibilidade, como também pelo aspecto sensível de se estar lidando, de forma direta ou indireta, com os altos escalões da empresa. Trata-se de fazer uma análise da capacidade que a organização informal tem de encorajar os comportamentos e atitudes mais desejáveis à implantação, operação e disseminação do ABM, bem como da capacidade de inibir e prevenir os atos nocivos ao mesmo.

Figura 3.5: *Congruência entre os Indivíduos e a Organização Informal.*



Fonte: autoria própria

O trabalho intelectual de "colaboradores", em oposição ao trabalho braçal de operários, exige um acúmulo cada vez maior de responsabilidades e mais poder de decisão para os membros da organização, especialmente aqueles mais diretamente envolvidos com os processos de criação de valor para os clientes. Esta situação tem exigido uma mudança com relação aos tradicionais meios de controle empregados pelas empresas. Os controles formais, exercidos por supervisores e chefes, começam a dar

lugar a um novo tipo de controle, muito mais poderoso e sutil, não mencionado pelas descrições de cargos e procedimentos da empresa, embora sempre reconhecido por todos que atuam sob sua influência. O controle que é exercido pela cultura organizacional.

Partindo do princípio de que "controle é o conhecimento de que alguém, possuindo conhecimento e interesse, está prestando atenção ao que estamos fazendo, e poderá mostrar-nos quando nos desviarmos dos padrões" (Tushman, O'Reilly e Nadler, 1989), o comportamento e as ações dos líderes e dos heróis da organização, naturais formadores de opinião junto à grande massa de funcionários, em apoio aos objetivos traçados para o ABC/ABM, passa a ser essencial para que as pessoas se sintam estimuladas a aderir aos novos conceitos e idéias, e para que mantenham um canal de comunicação aberto às necessidades do programa. Isso envolve a adoção de um estilo participativo pela alta administração, com ênfase no período de introdução do ABM, demonstrando o interesse e a importância para o sucesso da organização e agindo para a preservação destes interesses. Deve ficar claro, para os indivíduos da organização, que o sucesso do programa acarretará benefícios para os seus colaboradores mais empenhados e eficazes.

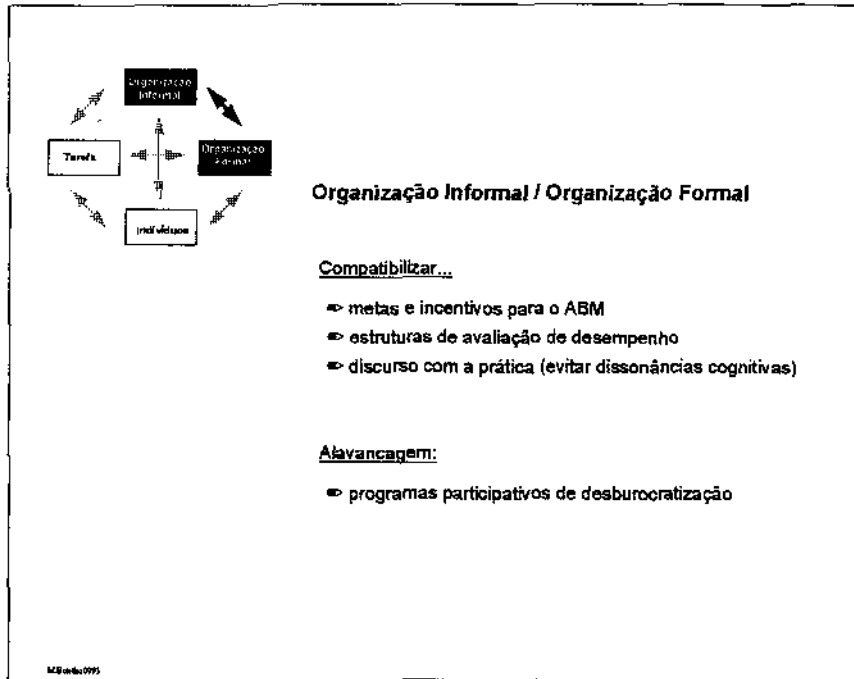
### 3.2.5 Congruência 5: Organização Informal / Organização Formal

O estabelecimento informal de metas, incentivos e reconhecimentos, e os demais controles exercidos pela organização informal, precisam estar compatibilizados com as estruturas formais de estabelecimento de objetivos, avaliação do desempenho, reconhecimento, planos de progressão na carreira e demais sistemas utilizados pela organização formal (ver figura 3.6). A não congruência, neste caso, poderá levar ao aparecimento de indesejáveis dissonâncias cognitivas, dando margem a dúvidas por parte das pessoas sobre a real importância da tarefa para a organização, e possibilitando a cristalização de blocos de resistência ao programa do ABM. Tal fato é comum em



programas de melhoria com base em "modismos", normalmente amparados por uma intensa dose de discursos e exaltações, mas pouco convincentes do ponto de vista das estruturas construídas em apoio à idéia central.

Figura 3.6: Congruência entre a Organização Informal e a Organização Formal.



Fonte: autoria própria.

É sabido que os gerentes de hoje devem estar cada vez mais empenhados em planejar e implementar mudanças, sobretudo quando as pessoas começam a demandar das empresas mais que o simples pagamento de seus contra-cheques ao final do mês (Hersey e Blanchard, 1986).

A existência de programas participativos de recursos humanos, voltados à simplificação de procedimentos (desburocratização), sugestões e idéias, comunicação com os funcionários e clima organizacional, poderá criar um sinergismo bastante interessante para o programa de custeio por atividades.

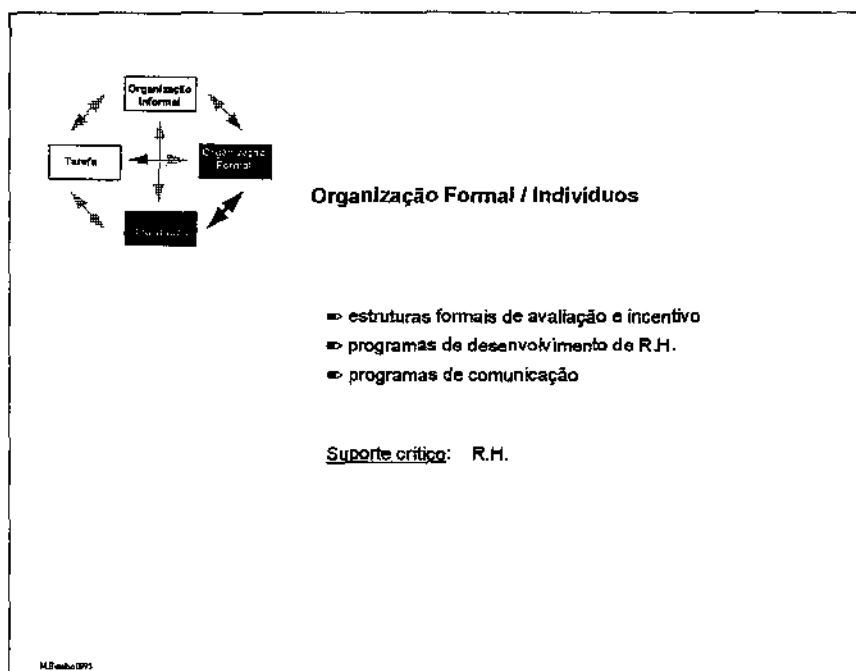
### 3.2.6 Congruência 6: Organização Formal / Indivíduos

Este último caso de congruência revela a importância de se prover estruturas formais de sistemas e fluxos de trabalho,

compatíveis com as necessidades das pessoas que compõem a organização, em especial as pessoas envolvidas com a implementação do custeio por atividades (figura 3.7).

Da mesma forma que em congruências anteriores, alguns dos sistemas de controle e desenvolvimento de recursos humanos, tais como avaliação de desempenho, estabelecimento de objetivos prioritários, comunicação e bonificação por resultados, dentre outros, precisam ser cuidadosamente analisados e preparados para acomodar as necessidades especiais demandadas pelo ABC/ABM, já mencionadas neste capítulo. Aqui, uma vez mais, o apoio da área de R.H. da empresa pode trazer grandes benefícios para a gestão de custos por atividades. Esse apoio deverá ser construído dentro de um contexto de colaboração interna e trabalho em equipe, o qual não poderá ocorrer caso a empresa incentive as disputas de território e as barreiras inter-departamentais.

Figura 3.7: Congruência entre a Organização Formal e os Indivíduos.



Fonte: autoria própria.

### 3.3 Alguns Aspectos para Reflexão

Procura-se, neste estudo, apresentar um referencial teórico capaz de apoiar análises sobre as melhores táticas a serem empregadas para o sucesso da implementação do ABC/ABM, conforme as diferentes estruturas e à luz das potencialidades e fraquezas de cada organização.

Alguns pontos merecem ser destacados, como resultado da experiência própria do autor e da observação de outras organizações industriais, ressaltando-se o caráter até certo ponto opinativo destas observações. Acredita-se que o desenvolvimento dos estudos e a pesquisa, nessa área, continuarão a trazer grandes contribuições, consolidando conhecimentos e validando (ou contestando) pontos que hoje ainda sejam frutos da observação e inferência.

#### 3.3.1 Escopo da Tarefa de Implementação

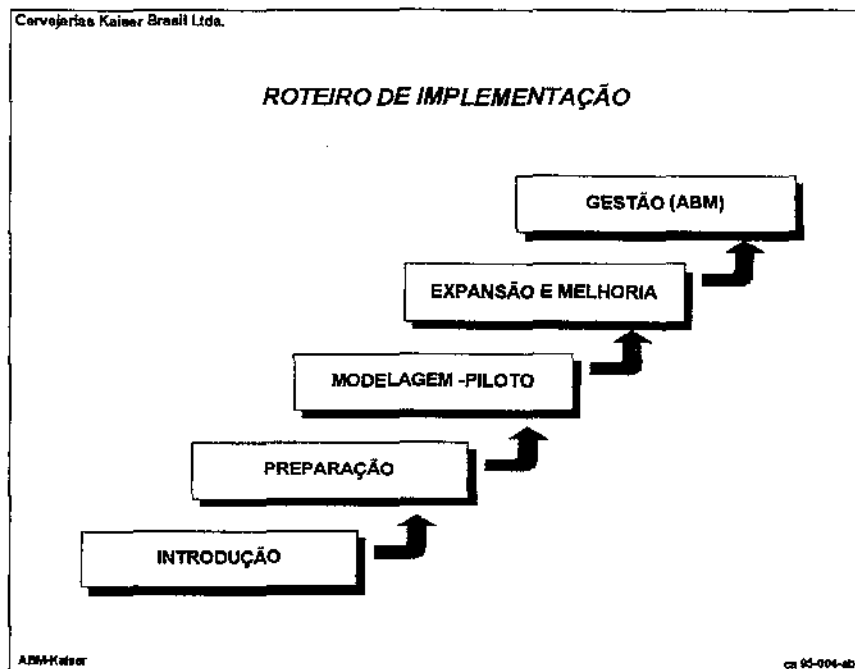
Foram examinadas algumas das questões envolvidas na compatibilidade entre a *tarefa* e a *organização formal*. Um ponto fundamental, a ser determinado de início, diz respeito à necessidade ou não de a tarefa prever uma evolução da aplicação do ABC para o ABM.

Pela análise das experiências de várias empresas, e a balizar-se por grande parte da literatura disponível sobre o custeio por atividades, parece ser esse um dos fatores críticos determinantes do sucesso. Empresas que pautam seus projetos pelo enfoque estrito do ABC, puramente relacionando *drivers* (direcionadores de custo) a atividades e objetos de custo, estão seguramente mais susceptíveis a erros na tomada de decisões sobre produtos, compostos mercadológicos e estratégias de negócio. A causa desta maior susceptibilidade ao erro reside no fato de que a empresa passa a basear-se mais nos valores monetários de determinadas atividades, processos ou objetos de custo, em detrimento do enfoque do valor para os clientes da

organização. Sobre esse assunto, Johnson (1992) fornece uma visão bastante valiosa no que diz respeito aos perigos da internalização, no consumo gerencial das informações reveladas pelo ABC.

A figura 3.8 ilustra a maneira com que a questão da migração do ABC para o ABM foi abordada na Cervejarias Kaiser. Um roteiro de implementação foi desenhado, logo de início, e apresentado à diretoria para aprovação. Observe-se que a incorporação dos conceitos do ABM ao sistema gerencial está prevista para acontecer na última etapa do projeto. Até lá, pretende-se atingir um nível de maturidade da organização suficiente para compreender a natureza das informações geradas e as razões pelas quais elas se apresentam substancialmente diferentes daquelas contidas na malha do sistema de informações gerenciais vigente. Essa última questão, bem como as práticas adotadas pela equipe de projeto para dar tratamento a elas, encontram-se examinadas com maior detalhamento no Capítulo 4 deste trabalho.

Figura 3.8: Jornada da Gestão Estratégica de Custos

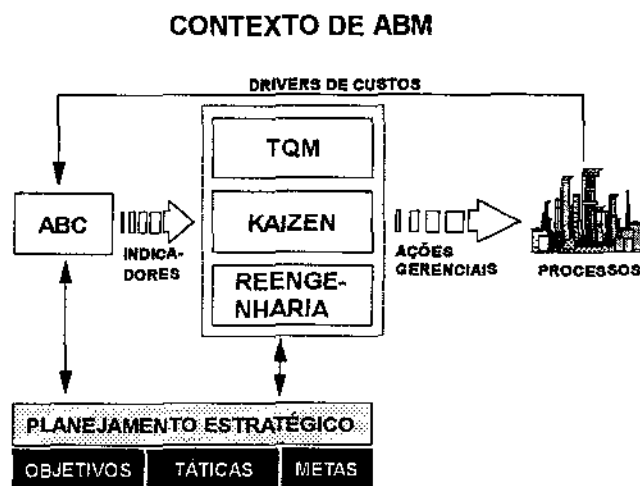


Fonte: Cervejarias Kaiser (1995)

O tempo decorrido para que se possa passar de uma abordagem de custeio por atividades para uma efetiva gestão estratégica de custos, é claramente dependente não só do tamanho da organização como também dos seus fatores estruturais, grau de prioridade dedicado ao tema da gestão estratégica de custos e tantos outros quantos forem os determinantes particulares a cada organização. É natural que o processo inteiro leve até alguns anos para se completar (Turney, 1991).

A situação ideal parece ser aquela em que o ABC, uma vez tendo seu modelo estruturado e estabilizado, passa a prover informações para que os administradores as incorporem a um processo maior de gestão de melhorias, produzindo decisões apoiadas por várias óticas, que vão do próprio valor monetário, fruto do ABC, aos requisitos de clientes, custos das oportunidades, valor estratégico e outras considerações de fundamental relevância para a sobrevivência da empresa. Não se pode realmente conceber que uma organização possa chegar a esse regime de gestão, sem avançar do conceito do ABC para o ABM. A figura 3.9 simboliza esta espécie de "círculo virtuoso" do uso do custeio por atividades em um contexto maior de ABM.

Figura 3.9: Contexto de ABM em uma organização industrial



Fonte: autoria própria.

No que se refere à congruência entre a tarefa e a organização formal, tal como exposto anteriormente neste capítulo, destaca-se a importância e as vantagens de se compatibilizar o desenvolvimento dos sistemas de ABC/ABM com os outros programas de melhoria existentes na empresa (tais como qualidade total, reengenharia ou *Kaizen*). A exposição anterior conclui ainda que essa compatibilização pode ser operacionalizada através de um estabelecimento harmônico de metas, cronogramas, equipes de trabalho e estruturas organizacionais de administração dos programas. Entretanto será normal, e até muito provável, descobrir-se que esses programas tenham se iniciado em diferentes momentos da história da empresa, em resposta a diferentes estímulos provenientes do mercado, e que, talvez por esse motivo, hoje estejam sendo administrados e "apadrinhados" por gerentes e diretores que se situam em setores distantes, dentro do organograma funcional da empresa.

Ademais, é possível que as pessoas da organização não tenham intenção nem desejo de cooperarem entre si. As razões para tanto podem variar desde um gerente com "auto-estima" muito elevada, até rancores pessoais e ressentimentos por acontecimentos passados. A questão que se impõe, dentro desse contexto, se resume em como alcançar a almejada compatibilidade entre os programas existentes, sem dar início a um processo degenerativo de disputas e sabotagem dentro da organização.

Antes de se iniciar a empreender esforços no sentido de implementar um projeto do porte do ABC/ABM deve-se, em primeiro lugar, ter em mente a situação atual da empresa. Quais os projetos atualmente em andamento? Quem está a frente desses projetos? Qual o estágio atual de desenvolvimento e quais problemas se está enfrentando no momento? Qual o grau de prioridade com que a direção da empresa vê os projetos? A investigação destas questões pode fornecer indicações valiosas sobre quem poderá se tornar aliado, bem como de onde provavelmente irão surgir as reações contrárias à gestão de custos por atividades.

Uma vez concluída a avaliação inicial, deve-se conseguir a concordância e o apoio explícito da alta administração da empresa. A falta de suporte por parte da alta administração, desde os primeiros momentos do projeto, deverá fazer com que ele desapareça em meio à burocracia e às disputas de poder. Mas esta tarefa está longe de ser simples. A questão passa a ser, neste ponto, a maneira com que se deverá proceder para sensibilizar os altos escalões para a "causa" do ABC/ABM.

### **3.3.2 Obtendo o Apoio da Alta Gerência**

A aceitação do ABC/ABM significa um compromisso com a mudança por parte dos gestores dos processos empresariais. Esse compromisso não surge por acaso, de uma hora para outra. Pelo contrário, é certo que a maioria dos implementadores envolvidos com o custeio por atividades terá que contar com altas doses de perseverança, energia, conhecimento e inteligência para envolver as pessoas, demonstrar benefícios e contornar todo o tipo de situações adversas, antes que os níveis mais altos estejam realmente convencidos e dispostos a arcar com os custos e responsabilidades de introduzir o novo sistema.

Possíveis demonstrações de desconfiança e ceticismo devem ser encarados com naturalidade pela equipe, a qual deverá mostrar-se sempre aberta ao diálogo e às críticas por parte da organização. Todavia, um planejamento prévio com relação às dúvidas e críticas mais prováveis, possibilitará um posicionamento mais coeso por parte dos integrantes da equipe, diminuindo as chances de se cair em contradições (ou outras situações adversas), enriquecendo o repertório de argumentos a serem utilizados em favor da gestão de custos por atividades. A respeito dessa matéria, New e Singer (1983) argumentam que "a compreensão do motivo que leva à rejeição de idéias novas, permite converter a resistência em aceitação". A seguir são apresentadas alguns pontos potenciais de dúvidas por parte da alta gerência:

❑ *A gerência pode não estar totalmente preparada para as informações reveladas pelo ABC:* É comum encontrar-se situações em que alguns dos produtos da empresa estejam gerando margens de contribuição negativas. A assimilação gerencial de fatos como esse pode não ser rápida ou, em casos extremos, provocar sérias reações por parte de pessoas que se sintam ameaçadas (o diretor de uma unidade de negócio ou um gerente de produto, por exemplo).

❑ *O sistema desenvolvido pode ser de alta complexidade e de difícil compreensão:* Como regra geral, quanto maior o número de direcionadores de custo utilizados no modelo ABC, maior a complexidade do sistema (Nakagawa, 1995). Em alguns casos, o número de informações pode chegar a tal monta, que praticamente impossibilita o uso dessas por parte da gerência. Nessas condições, é quase certo que o sistema será rejeitado.

❑ *O sistema desenvolvido pode ser visto como muito simples:* O excesso de simplicidade, o uso de poucos direcionadores de custo, em um extremo oposto ao do item anterior, pode levar a uma desconfiança generalizada com relação à veracidade das informações reveladas. Isso ficará agravado em casos em que a eventual inclusão de mais direcionadores de custos, com o tempo, venha a alterar significativamente os resultados apresentados, reforçando as desconfianças dos críticos e incrédulos a respeito do novo sistema.

Baseado em experiências relatadas por empresas bem sucedidas na implementação e uso do ABC/ABM, Turney (1991) propõe um roteiro a ser seguido para a remoção de barreiras e obtenção do apoio da alta administração:

*Gerar interesse pelo custeio por atividades;*

*Remover barreiras que impeçam os gerentes de aceitarem o novo sistema e*

*Conseguir compromisso gerencial para a condução do projeto.*

É importante que se consiga o apoio de pessoas-chave em todos os níveis da organização, especialmente nos níveis de



média e alta gerência. Conforme visto anteriormente, a organização informal é bastante influenciada pelo comportamento de líderes e formadores de opinião. Sem que estas pessoas-chave comecem a demonstrar explicitamente o interesse pelo custeio por atividades, é pouco provável que se consiga obter prioridade na agenda de qualquer dos gerentes da empresa.

Além disso, é provável que as funções menos "técnicas", como as funções comerciais e de marketing, venham a ter reservas com relação ao novo sistema. Essas funções já vêm contando com uma ferramenta - a ferramenta de custeio tradicional - ainda que ela esteja passando informações distorcidas da realidade. Ademais, devido em parte à falta de embasamento teórico no assunto e em parte a outras prioridades que são específicas às suas atividades, as pessoas nessas funções raramente questionam a coerência e a validade de tal ferramenta, bem como as informações por ela reveladas. Assim que elas começarem a receber as informações mais "acuradas" do sistema ABC/ABM, poderão sofrer uma espécie de dissonância cognitiva. Naturalmente os gestores dessas funções necessitarão ser convencidas pela equipe, a respeito dos fatores racionais e dos benefícios a serem alcançados. O mesmo provavelmente não ocorrerá, com a mesma intensidade, em se tratando das funções ligadas a finanças, produção e engenharia. Na verdade, essas últimas podem mesmo estar aguardando há muito tempo, por uma informação mais precisa e que lhes possibilitem um maior domínio de ações sobre as variáveis de custo.

### **3.3.3 Gerando Interesse pelo ABC/ABM**

O primeiro passo a ser dado para conquistar o interesse de pessoas-chave da organização é expô-las às informações sobre o custeio por atividades. Elas necessitam entender as razões por que os sistemas tradicionais de custeio, no mundo de hoje, não podem mais ser olhados como instrumentais eficazes de auxílio à tomada de decisões gerenciais do negócio. Existem várias maneiras de se promover essa exposição: através da circulação interna de artigos e notícias, organização de palestras e

seminários conduzidos por profissionais de reconhecida experiência no mercado ou até mesmo pelo uso do *benchmarking*<sup>18</sup> (comparações competitivas entre empresas) com organizações em estágios mais avançados de utilização das técnicas.

No caso da circulação de artigos, deve-se naturalmente ter o cuidado de evitar textos demasiadamente longos e cansativos, dando-se preferência a sumários e extratos que condensem as mensagens a respeito do que é o ABC ou ABM, as razões pelas quais esses sistemas são mais eficazes para a gestão das empresas modernas e suas formas de utilização. Artigos contendo relatos de experiências e estudos de caso são geralmente muito bem aceitos por sua objetividade, entretanto seu valor enquanto ferramenta para atrair a atenção e despertar o interesse, não pode ser comparado ao de uma visita programada, *in loco*, a uma empresa de renome e competência, que esteja utilizando o ABC.

### 3.3.4 Removendo Barreiras

Comentários e atitudes negativas por parte das pessoas-chave da organização, podem levar a um efeito em cadeia e comprometer, ou pelo menos atrapalhar, a introdução do projeto. A experiência mostra que tais comentários e atitudes surgem principalmente em função de algumas crenças, bastante comuns de serem encontradas nos projetos dessa natureza.

-*As situações de oportunidade já eram conhecidas:* Alguns gerentes podem argumentar que já conheciam "intuitivamente" as situações reveladas como oportunidades pelo ABC. Esse fato é comum durante a execução de projetos-piloto. Outros podem acreditar que, por não se utilizar das informações de custos para estabelecer os preços dos produtos (o que é particularmente verdadeiro na indústria de bens de consumo, onde os preços são função do mercado) o ABC não traria nenhum benefício imediato. Pode-se exemplificar essa situação, através de um comentário

---

<sup>18</sup> Davenport (1994: 75) emprega esse conceito a uma abordagem de processos empresariais, na qual o *benchmarking* pode ser utilizado entre empresas de distintos setores da indústria, mas com interesses e processos afins.

feito por um gerente de uma das unidades de produção da Cervejarias Kaiser, o qual tinha responsabilidade pelo processo que foi escolhido como piloto para introdução do ABC. Examinando os resultados apresentados pela equipe, esse gerente concluiu: "*tudo isso que está sendo mostrado eu já sabia. Por exemplo, já sabia que a atividade (x) era bastante onerosa, tanto é que já estávamos prevendo a substituição da máquina (y), por uma outra (z), que vai nos permitir reduzir o custo e aumentar a produção*".

Mas será que o sentimento ou *feeling* gerencial é suficiente? Os gerentes mais competentes, quase certamente terão sempre boas noções do que precisa ser feito. A observação da distribuição dos recursos e dos "gargalos" operacionais poderão trazer-lhes alguma orientação para a tomada de ações de melhoria. Todavia eles raramente possuem a noção exata do "tamanho" da situação, e a revelação dessa informação geralmente os surpreende. Ademais, a convivência com uma situação ruim durante longos períodos, pode ter levado-os a subestimarem seu real custo. Não é raro se encontrar casos em que os gerentes desconfiem, por exemplo, que um produto ou processo esteja custando 50% mais caro, quando na realidade esta diferença venha a ser de 500% quando exposta pelo ABC. Na situação ilustrada anteriormente, a revelação para o gerente da Kaiser de que o processo estava custando cerca de 80% a mais do que o informado pelo sistema atual, permitiu com que ele reduzisse em cerca de um ano o *payback* do equipamento que estava sendo orçado, conseguindo com isso uma aprovação mais rápida para a mudança que planejava fazer.

Mesmo as empresas que não se utilizam das informações de custo para estabelecer preços, podem estar pagando alto por não ter um método mais acurado de determinação de custos. A lucratividade de seus produtos pode estar sendo seriamente distorcida. Linhas de produtos com margens negativas podem estar sendo incentivadas através de mais investimentos em promoção, em detrimento de produtos altamente lucrativos, que não estejam sendo vistos como tais pela direção da empresa.

Em resumo, esse tipo de barreira necessita ser cuidadosamente avaliada e tratada pela equipe encarregada da introdução do novo sistema. Ela desafia justamente a característica-chave do ABC, o de prover informações mais acuradas de custos. Neste caso, o embasamento teórico e as habilidades interpessoais dos profissionais da equipe se tornam indispensáveis e quase insubstituíveis, na hora em que a equipe tem de ir a campo e demonstrar o valor do novo sistema.

*-O ABC é muito difícil e trabalhoso:* Essa crença tem origem no fato de que os sistemas ABC utilizam mais direcionadores e formulações matemáticas do que os sistemas tradicionais. Embora a premissa esteja correta, a conclusão não pode ser tida como verdadeira.

A experiência tem revelado que o custo de se trabalhar com um número maior de direcionadores de custo é bem menor do que se acredita comumente (Turney, 1991). Em primeiro lugar, a maioria dos dados que são realmente necessários, ou já existem na organização ou são muito fáceis de serem retidos na malha de informações da empresa. Além disso, devido ao fenômeno aparentemente irreversível do barateamento da tecnologia da informação, será sempre possível contar com equipamentos e *software*, necessários para a manipulação rápida das informações, sem que para isso se eleve demasiadamente a carga de trabalho das pessoas da organização. Em segundo lugar, existe uma tendência de se confundir a carga de trabalho necessária para implantar o modelo com a que será utilizada para manter e dar continuidade ao sistema. As duas coisas devem ser encaradas de forma distinta. Uma vez concluída a fase do piloto e modelagem do ABC, a natureza do trabalho muda radicalmente, exigindo geralmente muito menos esforço e habilitações técnicas destinadas à simulação do ambiente operacional, passando a requerer maiores habilidades de síntese e análise de informações, mescladas a um perfil mais gerencial e de coordenação.

A melhor maneira de se lidar com essa crença é a condução de um projeto-piloto, limitado em escopo e tamanho, visando a demonstração da simplicidade das técnicas e sua efetividade. Em geral, a escolha de uma linha de produção ou um departamento se mostra eficaz para esta finalidade. No Capítulo 4 é apresentado um exemplo de como se pode providenciar essa demonstração, de forma rápida, através de um projeto relativamente simples, conduzido a nível departamental dentro da empresa.

-A melhoria do sistema atual irá resolver: É provável que se ouça afirmações desse tipo, quando das primeiras conversas a respeito da necessidade de introdução do custeio por atividades.

De fato a melhoria dos sistemas tradicionais pode efetivamente levar a uma melhoria da qualidade das informações de custos, mas somente até um certo limite. A adoção de, por exemplo, mais centros de custos para uma determinada operação, onde antes existiam poucos, pode ajudar os gerentes a enxergar melhor o comportamento isolado dessa operação, bem como melhorar a informação sobre os recursos consumidos dentro do centro de custo específico. Entretanto dificilmente será possível, pela melhoria pura e simples do sistema atual, chegar-se a uma situação onde, por exemplo, os custos envolvidos com as atividades ditas "secundárias" ou "de suporte" em uma linha de produção, possam ser apontados como elementos do custo do processo total, pela simples razão de que tais atividades, como manutenção, preparação de máquinas, controle da qualidade e outras do gênero, estão normalmente situadas em centros de custos distintos do centro de custo de produção. Tal fato faz com que as ações de melhoria, com base em informações de custo, que podem ser adotadas dentro de um ambiente de produção, acabem se mostrando insuficientes para a melhoria do custo global da empresa. Como exemplo dessa situação, uma medida no sentido de aumentar o nível de utilização das máquinas, reduzindo-se a capacidade ociosa, pode aumentar em muito os custos com manutenção e as perdas provenientes de uma parada de máquina por quebra, fazendo com que o efeito final seja o de um aumento do custo operacional total.

Uma outra razão que limita a capacidade de se melhorar os sistemas atuais, é que esses são, por construção, baseados em rateios lastreados aos volumes de produção ou de mão-de-obra direta aplicada. Esse fato, associado à deficiência de se enxergar os processos totais, pode dar margem a situações do tipo ter-se dois produtos com volumes idênticos, mas um deles exigindo maior suporte de engenharia (caso dos novos produtos, por exemplo), apresentando custos iguais.

A equipe pode se precaver contra manifestações desse tipo de crença, buscando encontrar e explorar produtos que representem as situações acima, ou mesmo ressaltando as outras importantes características que tornam o custeio por atividades atrativo para a gerência, como a possibilidade de custear atividades e processos, determinação do custo da ineficiência operacional, cálculo dos custos da qualidade e outros.

### **3.3.5 Conseguindo Compromisso Gerencial**

É em geral reconhecida, entre os executivos e empresários, a habilidade com que as empresas e os profissionais de consultoria conseguem despertar o interesse e atrair a atenção de seus clientes para assuntos que normalmente seriam deixados para um segundo plano. Essa capacidade pode de fato, em determinadas ocasiões, se tornar mais importante do que o próprio conhecimento técnico do assunto que esses indivíduos possuem.

No campo das transformações internas das empresas, o mesmo pode (e deve) ser aplicado. A equipe encarregada do ABC/ABM precisa ter plena consciência do seu papel enquanto "consultores internos" da organização, durante as primeiras etapas do novo sistema. Da mesma forma que os consultores profissionais, eles certamente precisarão explorar situações que conduzam à conclusão de que a empresa está "sofrendo" por não ter uma ferramenta atual como o ABC.

Di Domenico e Lima (1995), ao analisarem o caso de uma empresa do setor agrícola, comentam sobre a excessiva preocupação dos gerentes da empresa com o controle operacional de curto prazo, concentrando suas atenções para a tradicional comparação entre o "realizado" e o "orçado" em bases normalmente mensais e, desta forma, perdendo de vista informações altamente relevantes como as taxas de utilização de insumos e informações que relacionam custos a atrasos na execução de processos. Os citados autores mostram como essa situação inibe o poder de ação gerencial, exemplificando que a apuração dos gastos realizados, em um certo processo sujeito a variabilidades aleatórias, indicava que as metas orçadas eram raramente atingidas. Essa situação é um exemplo de como os elementos da equipe de implementação deverão ter a habilidade de conduzir seus interlocutores à conclusão realista de que o custeio tradicional não pode ajudar as empresas em busca dos padrões mundiais de competitividade, e que o momento de se lançar ao desenvolvimento das novas técnicas é o que se vive agora.

A equipe precisará juntar dados e informações relevantes e atuais sobre a empresa, sua indústria e seu mercado, o que poderá ser obtido através de uma espécie de diagnóstico a ser conduzido pela equipe, ou mesmo com a ajuda externa de especialistas.

### **3.3.6 Tratamento das Informações Reveladas**

É sabido que o ABC, uma vez iniciado na organização, passará a revelar informações que usualmente se mantêm camufladas pelo sistema de custeio tradicional. Esta transição precisa ser cuidadosamente gerida à luz da necessidade de compatibilização da *tarefa* à *organização informal*, evitando com que essa última possa se sentir ameaçada pela revelação das novas informações, acabando por provocar reações contrárias às necessidades do custeio por atividades.

Um aspecto que merece atenção dos administradores responsáveis pelo período de transição é o que diz respeito à

propriedade pelas informações do ABC. Deve-se empreender o máximo de esforço no sentido de "restringir" a divulgação das informações obtidas, durante algum tempo, até que a organização consiga um determinado amadurecimento com o uso do novo sistema.

Empresas que se encontram subdivididas por U.E.N's (unidades estratégicas de negócio) devem limitar a divulgação das informações do ABC aos domínios de uma mesma U.E.N., representada pelo seu gerente geral ou equivalente, durante a fase inicial do ABC/ABM. O uso do *benchmarking*, interno ou externo, também deve ser encarado com muita cautela. Como usualmente as organizações diferem estruturalmente entre si, em aspectos tais como nível de automação, leiaute físico, idade média dos funcionários diretos etc., essas comparações competitivas, em termos de informações do ABC, quando realizadas sem um critério que identifique essas diferenças, podem acabar gerando reações negativas por parte da gerência, que poderá tentar se defender dos resultados apresentados, ao invés de trabalhar para a melhoria dos indicadores.

A tarefa de introdução de um novo sistema de trabalho em uma organização não é algo simples de ser administrado, especialmente para aqueles sistemas com características bastante inovadoras com relação ao tradicional, como é o caso do ABC e do ABM. Não se pode esquecer que o custeio tradicional data da década de 30 e que somente o tempo e a persistência de gente comprometida com melhorias e inovação é que poderão demonstrar para a empresa os verdadeiros benefícios e o valor de novas filosofias de gestão, através da comprovação, levando a um novo patamar de conhecimento e amadurecimento gerencial.

As pessoas sempre estabelecem, ao longo de suas vidas, algum tipo de objetivo que tanto pode ser formal ou informal (Csillag, 1995). As organizações devem, portanto, buscar o desenvolvimento de seus membros à luz dessa realidade, fazendo com que os objetivos individuais e empresariais possam se tornar tão próximos quanto possível. As empresas que possuem uma clara "visão" do seu futuro, disseminando essa visão para que ela se



torne compartilhada por todos os níveis da organização, mais facilmente conseguirão tornar essa aproximação de objetivos uma realidade. Quando a empresa de aviação escandinava, SAS, definiu sua visão de futuro, nas palavras de seu presidente, como "uma empresa na qual as decisões são tomadas individualmente nos locais onde acontece a ação perante os seus clientes (*momentos da verdade*)", ela logrou fazer com que todos os seus funcionários e colaboradores, até mesmo seus fornecedores e parceiros de negócio, compreendessem e agissem de forma a alavancar essa visão. E obteve, então, um sucesso bem acima da média da sua indústria (Carlzon, 1990).

Ao se deter sobre as questões expostas anteriormente, a respeito das dinâmicas organizacionais e suas consequências para o planejamento e ação por parte dos envolvidos com a introdução e operação do ABC/ABM, este trabalho cumpre a missão de alertar e chamar a atenção para os cuidados a serem tomados, despertando nos leitores o sentimento de que, para embarcar em um processo de transformação organizacional, por mais atraente que seja o novo sistema, será sempre de muita valia fugir-se às "receitas milagrosas", geralmente muito bem apresentadas em *best-sellers* e seminários de alto nível, lançando-se outrossim, a uma análise árdua, porém muito compensadora, das características específicas da organização, suas virtudes e fraquezas, procurando potencializar ações que sejam realmente compensadoras e que façam sentido para os seus membros.

#### **4. ESTUDO DE UM CASO PRÁTICO DE IMPLEMENTAÇÃO: "CERVEJARIAS KAISER"**

*"Toda pessoa precisa saber e  
sentir que é necessária"*

*Jan Carlzon*

A Cervejarias Kaiser Brasil Ltda. foi fundada em 1982, por iniciativa de um grupo de empresários brasileiros do setor de engarrafamento de refrigerantes, que inauguraram a primeira fábrica em Divinópolis (MG). Hoje a empresa, que tem sede em Campinas (SP), conta com sete unidades de fabricação e quase 3.000 funcionários, tendo se transformado em uma das três maiores do setor no país. A Kaiser possui, dentre seus sócios capitalistas, a CCIL (detentora internacional da marca Coca-Cola) e a Heineken, além de empresários integrantes do sistema Coca-Cola como engarrafadores de refrigerante. O mercado total de cervejas, no Brasil, deverá movimentar cerca de 4,8 bilhões de dólares durante 1995.

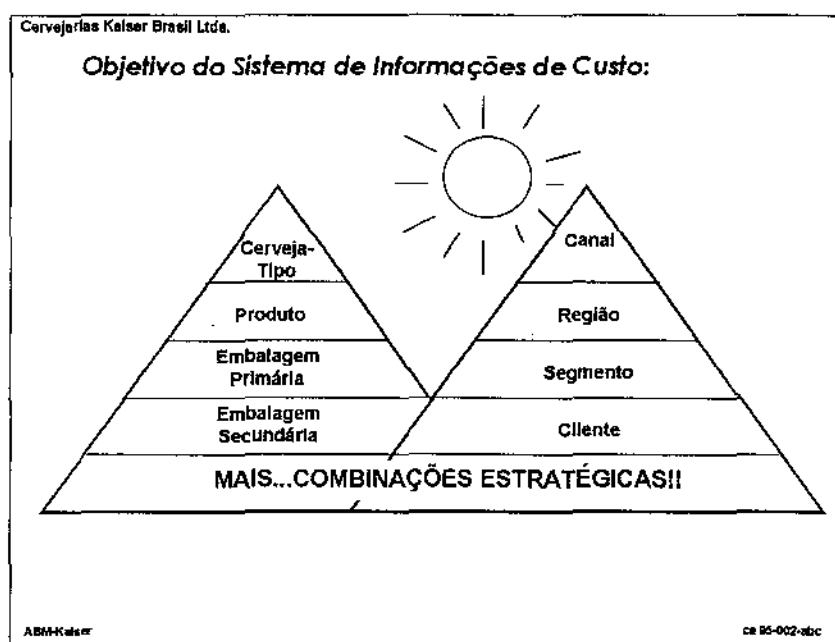
A linha de produtos da Kaiser inclui o "carro-chefe", cerveja pilsener retornável, garrafas de 300ml. ou 600ml., cervejas "Bock", cervejas tipo "Extra", "Premium" e uma linha de

produtos em embalagens descartáveis (latas ou garrafas do tipo one-way). A unidade de Queimados, no Rio de Janeiro, é até o momento a única a produzir toda a linha de produtos Kaiser, e a única a ter uma linha de envasamento de descartáveis (lata) e uma linha de garrafas one-way. A capacidade de produção total da empresa deverá atingir 1,6 bilhões de litros ao final de 1995.

Dois dos mais recentes lançamentos foram a "Cerveja Bock", como a primeira cerveja especial de inverno, que em dois anos atingiu perto de 2% do mercado total brasileiro, e o da "Kaiser Copa 94", do tipo extra, produto que deu origem ao primeiro grande lançamento de 1995, o da cerveja "Kaiser Gold". Esse produto, assim como no caso da "Bock", é concebido para ocupar um segmento de mercado. Lançada com o objetivo de atingir 0,2% de participação no mercado, a cerveja "Gold" chegou rapidamente a 0,5%, transformando-se em um dos produtos considerados como "estratégicos" pela direção da empresa, em vista de ocupar um segmento com grande potencial de crescimento, dado as condições macro-econômicas favoráveis para esse tipo de produto de consumo, iniciadas com o Plano Real em 1994.

A empresa possui um programa corporativo de qualidade total, vigente desde meados de 1994, o qual está fundamentado em uma visão de gestão por processos de negócio. Em apoio a essa iniciativa, a direção da empresa decidiu, no início de 1995, iniciar um programa de gestão estratégica de custos, com utilização da gestão de custos por atividades, buscando tornar a empresa mais competitiva em busca de uma crescente participação no mercado e de uma maior rentabilidade do negócio. Uma visão do sistema de custos por atividades, necessário para apoiar a gestão estratégica de custos, foi formulada a partir das informações que a diretoria havia definido como fundamentais para a competitividade, incluindo as inter-relações que deveriam haver entre os diferentes tipos de informações. A figura 4.1 ilustra essa visão a respeito do novo sistema.

Figura 4.1: Visão do Novo Sistema de Custos.



Fonte: Cervejarias Kaiser (1995).

Devido a grande diferença entre os volumes produzidos para cada produto, com uma grande concentração de volume para o produto "Kaiser Pilsener retornável" (vide quadro 4.1), o critério atual de apuração de custos dos produtos, com base em rateios por volumes de produção e venda, vem apresentando sérias distorções, as quais têm levado à apuração das margens de contribuição para os produtos de baixo volume (como os de embalagem descartável, por exemplo) como sendo mais elevadas do que realmente se supõe ser. Tal fato traz um grande risco para os processos decisórios críticos da organização, como as decisões sobre campanhas promocionais dos produtos (políticas comerciais de descontos, campanhas de mídia etc.), decisões sobre o *mix* a ser produzido em cada unidade, lançamentos de novos produtos, dentre outras, o que reforça a urgência da empresa em desenvolver o novo sistema.

Quadro 4.1: Distribuição dos Volumes de Produção.

ABM-Kaiser

CA 02-002-dbc

Composições Kaiser Brasil Ltda.

COMPOSIÇÃO DE VOLUMES (ACUMULADO JAN-AGO / 95)

PRODUTO	VOLUME (HL)	%
PILSEN 600ml (retornável)	6.100.000	86
PILSEN 300ml (retornável)	43.200	0,6
PILSEN Long Neck (descartável)	118.300	1,7
PILSEN Lata	326.200	4,6
CHOPE CLARO	267.600	3,6
CHOPE ESCURO	14.000	0,2
BOCK (total)	90.200	1,3
HEINEKEN (total)	79.700	1,1
GOLD (total)	116.200	1,6
MAX (total)	31.900	0,4

Fonte: Cervejarias Kaiser (1995).

Como piloto de implementação do ABC foi escolhida a linha de envasamento de garrafas descartáveis da unidade de Queimados. Acreditava-se que, por ser uma linha com mais incidência de trabalhos indiretos (transporte de material, manutenção etc.), e tratando-se de um produto com bons indicadores de aceitação pelo mercado (apesar de seu maior custo), além do potencial de crescimento de embalagens descartáveis no mercado brasileiro, esta linha ofereceria boas oportunidades de melhoria que poderiam ser reveladas com a ajuda do ABC.

Até o momento do início dos trabalhos do ABC, a empresa descrevia sua linha de envasamento de one-way em termos de 6 sub-processos. À exceção do pessoal mais ligado à área, ninguém conhecia as atividades que eram executadas dentro de cada um dos sub-processos.

Durante a modelagem do ABC, conduzida na linha de envasamento de descartáveis, foram identificados 10 sub-processos e cerca de 55 atividades, conforme mostrado no quadro 4.2. Ressalva-se não existir um direcionamento de quantos sub-

processos, ou quantas atividades por sub-processo, deverão haver em um particular caso de implementação do ABC/ABM. Essa é uma decisão que varia de organização para organização, e que deve levar em conta os objetivos prioritários do projeto, se somente custear produtos e serviços ou se também deverá prover informações gerenciais para melhoria dos processos (caso do ABM). O nível de detalhamento esperado das informações sobre os processos e as disponibilidades de tempo e recursos da empresa também contam para a decisão sobre a quantidade de processos, sub-processos e atividades de um particular modelo de ABC.

Quadro 4.2: Mapeamento de sub-processos e atividades.

---

**PROCESSO: Envasamento de Descartáveis ("One-Way")**  
 -Qtde. de sub-processos: 10  
 -Qtde. de atividades: 55

---

**SUB-PROCESSOS:**

•Despaletização	•Rotulagem
•Lavagem de garrafas	•Encaixotamento
•Enchimento/Lacração	•Paletização
•Pasteurização	•Sustentação técnica da linha
•Inspeção	•Administração da linha

---

**EXEMPLO DE CENTRO DE ATIVIDADES:**

- DESPALETIZAÇÃO
- Requisitando material p/ área
- Movimentando material
- Alimentando/retornando pallets
- Acompanhando/intervindo na operação do equipamento
- Limpando/organizando o setor
- Realizando manutenção corretiva

---

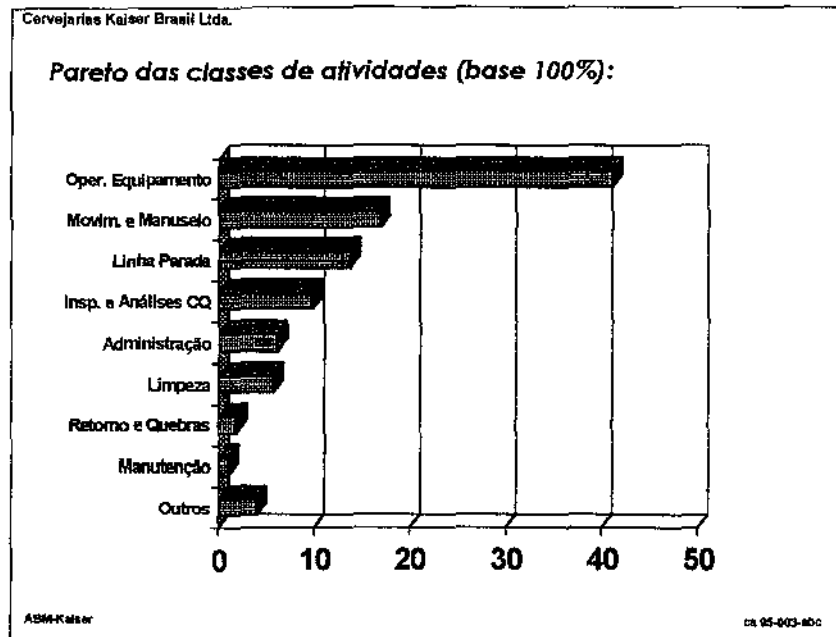
Fonte: Cervejarias Kaiser (1995).

O quadro 4.2 ilustra ainda o "centro de atividades típico" (Turney, 1991), tal como proposto pela equipe para satisfazer o nível de detalhamento dos sub-processos que era demandado pelos gestores da unidade de fabricação.

O resultado da determinação dos custos com base nas atividades do processo de envasamento de descartáveis one-way,

cujos valores não são aqui reproduzidos devido à natureza confidencial das informações, deu origem ao diagrama de Pareto ilustrado na figura 4.2. Observe-se que esse tipo de gráfico é de fundamental importância para que a gerência da área possa ter uma visão global da distribuição dos custos no processo. Essa visão deverá auxiliar no processo de priorização de ações de melhoria a ser desencadeado.

Figura 4.2: "Pareto" das atividades do processo.



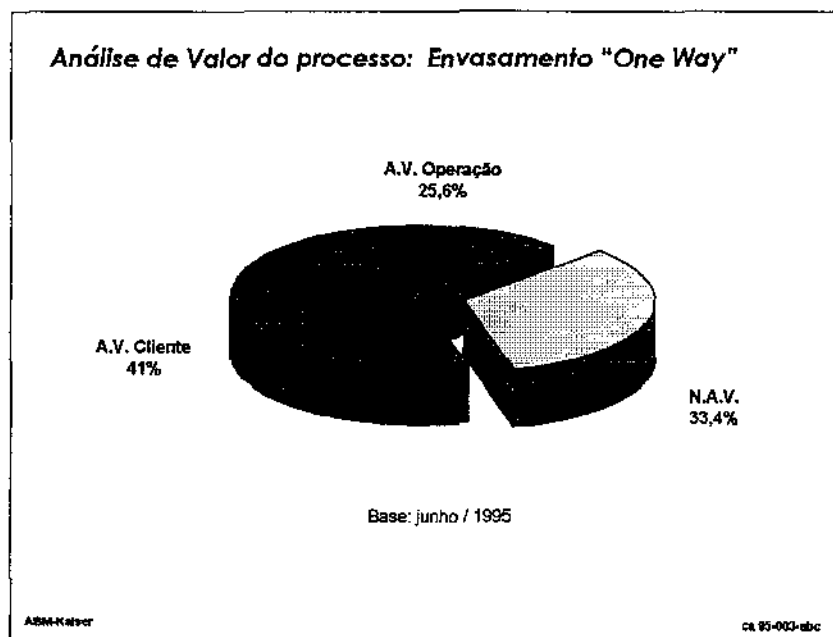
Fonte: Cervejarias Kaiser (1995).

Uma posterior análise do valor do processo revelaria informações ainda mais claras sobre o potencial de realizar melhorias no processo. Nessa análise, a equipe considerou 3 tipos de atributos para "valor agregado": 1-AVC (agrega valor para o cliente) para atividades agregadoras de valor para os clientes finais, 2-AVO (agrega valor para a operação) para as atividades de controle e administração necessárias à fabricação do produto, dentro dos padrões estabelecidos, e 3-NAV (não agrega valor) indicando atividades sem nenhum valor agregado.

A figura 4.3 apresenta o padrão revelado pela análise de valor do processo. Com base nos dados apresentados, foi possível extrapolar um valor de eficiência do processo, representado pela

soma do total de atividades de atributo AVC mais as de atributo AVO. Esta soma resulta em 66,6% de eficiência, valor que se mostrou bastante diferente dos 91% de eficiência que haviam sido calculados pelo tradicional algoritmo do volume produzido dividido pela capacidade nominal de produção. Essa diferença "a menor" ilustra o exposto no capítulo anterior, a respeito dos cuidados que a equipe deve ter, ao revelar informações que se mostram consideravelmente diferentes das que a gerência vem recebendo e utilizando para referencial de controle e ações.

Figura 4.3: Análise do valor do processo (envasamento one-way).



Fonte: Cervejarias Kaiser (1995).

Os 3 tipos de atributos utilizados pela equipe da Kaiser, são de certa forma comuns em projetos-piloto e nas primeiras fases de introdução do ABC. A principal razão é que, normalmente nessas etapas, a organização ainda não adquiriu um grau de maturidade que permita uma divisão clara entre agregar e não agregar valor. Daí a criação do atributo do tipo agregar valor à operação (AVO), servindo em linhas gerais para que se possa classificar, em princípio, todas aquelas atividades as quais não se consegue um consenso em torno da existência ou não de valor agregado. Algumas empresas definem esta classe especial de atividades como *neutras* ou *cinzentas*, sugerindo essa



incapacidade momentânea de definir claramente o seu valor. Embora esse expediente seja positivo, no sentido de se contornar situações de divergências em favor da aceitação e do uso do novo sistema, é de opinião do autor que se deva perseguir, tão logo quanto possível, uma divisão dicotômica dos atributos de análise de valor, em vista não somente de ter maior clareza e objetividade, como também por ser ela uma classificação mais "poderosa" no sentido de "inspirar" ações gerenciais.

No contexto apresentado, um dos fatores críticos de sucesso do projeto era considerar um nível de detalhamento dos sub-processos e atividades suficiente para dar sustentação a estudos de melhoria de processos com base na PVA. Em uma situação, o gerente da área de envasamento pôde utilizar os dados apontados pelo ABC para justificar um investimento em uma máquina automática de embalagem, pois esta reduziria o custo da atividade de movimentação interna do material. Essa atividade havia sido identificada pela PVA como "sem valor agregado".

Em referência à análise das congruências (ver Capítulo 3), ilustra-se a seguir a análise feita pela equipe de projeto da Kaiser, a respeito dos fatores de "entrada" e da possibilidade de "alavancagem" do projeto de ABC/ABM. Essa análise foi efetivada antes da decisão de se iniciar o projeto-piloto. Os pontos mais relevantes apontados pela equipe foram (pela ordem dos fatores de entrada):

**1-Ambiente:** *As pesquisas de marketing apontavam um mercado com tendência de crescimento para o consumo de cerveja. Tal tendência encontrava-se atrelada ao aumento do poder aquisitivo médio advindo do plano de estabilização econômica, com redução inflacionária, introduzido em meados de 1994. Tudo indicava que essa tendência iria se manter, mesmo que a taxas de crescimento menos elevadas do que as que se apresentavam no momento.*

Em consequência desta constatação, o fator crítico passava a ser a capacidade de produzir, envasar e entregar, na maior quantidade e rapidez possíveis. Uma ampliação da capacidade instalada do parque fabril, bem como dos meios de distribuição era esperada. Além disso, antecipava-se para o futuro um crescimento no segmento de descartáveis.

As condições favoráveis começavam a chamar a atenção de grandes marcas estrangeiras para o mercado brasileiro. A ameaça de novos entrantes se dava, em princípio, de duas maneiras: ora via a importação de cervejas prontas (quase 100% em embalagens descartáveis), ora via associações e alianças com fabricantes locais (a Antárctica havia acabado de anunciar sua associação com a Anheuser-Busch, maior empresa do setor no mundo, para produção e comercialização da marca "Budweiser" no país).

A ameaça de produtos substitutos, por sua vez, não era significativa. Pelo contrário, a tendência mais clara em alguns segmentos era a de uma progressiva substituição do consumo de bebidas destiladas de baixo custo, como a cachaça, pelo consumo da cerveja "pilsener". Tal fato podia ser também explicado pelo aumento da renda per capita, tanto que a empresa, já a aquela altura, preparava o lançamento de uma cerveja com alto teor alcoólico (aproximadamente 7%), tipo "pilsener", com baixo custo, na tentativa de se beneficiar dessa tendência e aumentar a penetração em tais segmentos.

As chamadas cervejas de inverno (categoria "Bock"), por seu turno, começavam a penetrar em mercados antes dominados pelos vinhos tintos. Este fato já havia provocado uma reação dos fabricantes de vinho do Rio Grande do Sul, que conseguiram ver aprovada uma lei estadual proibindo a comercialização de cervejas "Bock" naquele estado.

As conclusões tiradas pela equipe de projeto com relação a alavancagem do ABC/ABM, para esse primeiro fator de

entrada, podem ser resumidas em duas categorias: oportunidades e riscos.

Como "oportunidades" foram apontados a demanda por mais capacidade de produção e entrega, exigindo informações gerenciais com qualidade suficiente para corrigir problemas e desvios com rapidez, a demanda por informações capazes de suportar análises de viabilidade econômica, no caso da incorporação de novas tecnologias de produção, e a necessidade de se analisar melhor a lucratividade de diferentes segmentos do mercado, especialmente o segmento de descartáveis, levando a melhores decisões sobre "mix" (variações) de produtos e composições produto-canal-segmento.

Pelo lado dos "riscos" a equipe identificou uma possível escassez de recursos para o ABC/ABM, especialmente recursos humanos, pois esses poderiam estar fortemente direcionados para as necessidades mais imediatas resultantes do aumento da produção. Ainda ligado a esse mesmo aspecto, havia-se identificado uma tendência de os gerentes não darem a devida prioridade e foco necessários ao projeto, uma vez que esse teria um tempo de amadurecimento relativamente longo.

No balanço entre oportunidades e riscos, a diretoria da empresa decidiu pela efetivação do projeto, adotando algumas medidas de contenção dos riscos como a escolha do projeto em uma linha de produtos não tão intensamente afetada pelo aumento da demanda do mercado (linha de garrafas descartáveis) e fornecimento de adequado apoio "de cima para baixo" (um vice-presidente foi especialmente designado como "padrinho" do projeto).

**2-Recursos:** Os recursos foram analisados em dois níveis: recursos humanos e ferramentas de apoio. Quanto aos recursos humanos, além do risco de escassez apontado na análise anterior, havia uma necessidade de treinamento nas metodologias de custeio por atividades.

No item ferramentas de apoio, identificou-se a necessidade de compra de um "software" especialista para dar mais velocidade à etapa de construção do modelo ABC. A equipe providenciou, então, uma pesquisa junto a empresas de consultoria e a empresas que já vinham desenvolvendo sistemas de gestão de custos por atividades, tendo-se decidido pela compra de um "software" de origem americana, cujas características técnicas e preço se mostraram as mais favoráveis dentre todos os avaliados. Como tal procedimento exigiu um tempo relativamente longo (cerca de 2 meses), a gerência do projeto optou por iniciar as atividades provisoriamente com o apoio da ferramenta que se tinha como disponível, um "software" tipo planilha eletrônica.

**3-Fatores históricos:** Três importantes fatores históricos foram diagnosticados nessa fase. O primeiro fator dizia respeito ao processo de "benchmarking" interno, a que eram submetidas todas as unidades de fabricação da empresa com vistas a se determinar um "ranking" (escala por mérito) entre elas. Esse processo se dava com base na comparação de alguns índices de produtividade, qualidade e custos. Como esse procedimento influenciava diretamente na avaliação da performance gerencial, atingindo a remuneração dos gerentes da unidade, a equipe apontou dois aspectos relevantes: 1- seria danoso amarrar os resultados do ABC a esse processo de "benchmarking" durante a fase de consolidação do novo sistema, em razão de que os dados apresentados, bastante diferentes dos apresentados pelo sistema de custeio tradicional, poderiam provocar a desconfiança, despertando rejeição e bloqueio por parte de quem estaria sendo diretamente afetado por eles, no caso os gerentes-gerais das unidades de fabricação e 2- A comparação competitiva se tornaria benéfica para o ABC, no momento em que os gerentes comesçassem a ter confiança no novo sistema e adotá-lo como ferramenta de apoio, em lugar do sistema antigo. Isso deveria se dar naturalmente, com o amadurecimento no uso do ABC/ABM pela organização.

O segundo fator histórico revelava um risco causado por uma "tradição", ainda em voga na empresa, de que qualquer novo sistema ou procedimento a ser introduzido na unidade fabril, seria sempre desenvolvido de forma "estanque" na matriz da empresa em Campinas, para depois ser implantado de forma pronta na unidade, com o mínimo de envolvimento de funcionários da fábrica. Essa prática claramente não fazia sentido para um sistema com fortes implicações para a autonomia da gestão do negócio, como é o caso do ABC/ABM.

Ademais, a empresa identificava como um dos fatores críticos de sucesso do novo sistema, justamente o fato da implementação ser realizada com o apoio intensivo de quem atuava diretamente no processo fabril. Essa havia sido, inclusive, uma das mais fortes recomendações feitas pela parceira Heineken, a qual já possuía experiência de cinco anos no uso da gestão de custos por atividades.

O terceiro fator histórico era bastante positivo para o projeto. Por ser a Kaiser uma empresa ainda jovem e com mentalidade voltada ao crescimento, como de fato se evidenciava na prática em várias situações que exigiam postura aberta e colaborativa, o novo sistema poderia ganhar rápida aceitação e engajamento por parte das gerências, que precisavam mais do que nunca impulsionar suas áreas para frente. Assim havia acontecido recentemente com os processos de fusões internas e modernização do parque, apresentando-se igualmente favorável para os programas de qualidade total e gestão por processos. Além disso, essa postura vinha sendo frequentemente reforçada pela alta administração, que mostrava-se em grande parte aberta a novas idéias e melhores métodos de administrar a organização.

A análise destes três fatores, vistos como um conjunto que se complementava mutuamente, gerou a confiança de que a resultante seria positiva para o projeto do ABC/ABM.

**4-Estratégia:** A principal "driving force" (força estratégica motriz) da empresa era sem dúvida o "crescimento", tanto em termos de faturamento como em participação total no mercado. Dentre as ações táticas empregadas estavam a inovação constante de produtos, oferecendo mais opções aos consumidores, expressivos investimentos em modernização e ampliação de fábricas, incorporação de novos modelos organizacionais e administrativos (um piloto de um novo modelo organizacional havia sido inaugurado juntamente com a nova fábrica, em Araraquara, no interior do estado de São Paulo) e significativos investimentos em marketing (as campanhas de mídia ficavam historicamente entre as mais caras do setor).

Uma vez mais, a equipe concluiu pelo alto potencial alavancador da gestão de custos por atividades, pois poderia auxiliar em muito no controle da estratégia pela alta administração, bem como na escolha das melhores ações táticas dentre as opções disponíveis.

A análise dos fatores de "entrada", uma vez concluída, demonstrou a viabilidade de se comprometer recursos e evoluir para o projeto-piloto de implementação. Todavia, havia ainda uma questão crítica a ser abordada pela equipe: o convencimento gerencial de que o ABC/ABM deveria ser adotado pela empresa, e que todos deveriam agir favoravelmente a esse programa. Tal convencimento teria de ser obtido em meio a um contexto em que todas as atenções, conforme exposto anteriormente, estavam voltadas para a ampliação da capacidade instalada e para os compromissos com os volumes de produção a serem alcançados.

Com objetivo de prover uma demonstração rápida das técnicas e das características-chave do ABC, a equipe de implementação do ABM na Kaiser decidiu-se por uma aplicação simplificada em seu próprio departamento, o de "custos e orçamento". Para tanto utilizou apenas um direcionador de recursos, o equivalente em tempo integral (E.T.I.). Este estudo levou uma semana para ser concluído por uma equipe de dois analistas. Os resultados

apresentados no quadro 4.3 foram expostos a um comitê formado por todos os vice-presidentes e o presidente da empresa, além de algumas apresentações exclusivas para pessoas-chave na organização, como o gerente corporativo de qualidade e o diretor de operações. Esse procedimento resultou numa reação bastante positiva por parte destes executivos. Um desses executivos comentou: "- Agora ficou claro para mim quando vocês falam do enfoque estratégico do custeio por atividades. Nenhum dos relatórios que recebo poderia mostrar, de forma tão clara, o dinheiro que perdemos fazendo reconciliação de dados e *follow-ups*...". Acredita-se que tal experiência sirva como exemplo da importância de se priorizar esse tipo de demonstração, e também para mostrar o quão simples e benéfica ela pode se tornar.

Quadro 4.3: *Aplicação simplificada do ABC em um departamento.*

Cervejarias Kaiser Brasil Ltda.

**RESULTADOS "ABC"**

Depto. Custos e Orçamento (50.306)

CLASSES DE ATIVIDADES	HORAS	CUSTO (US\$)
■Planejamento de tarefas	0	0 (0%)
■Preparação	4	63 (0,6%)
■Inputs de dados no sistema	118	2447 (17,7%)
■Análises e sínteses	175	3622 (26,2%)
■Suporte técnico a outros departamentos	32	664 (4,8%)
■Preparo de relatórios	39	802 (5,8%)
■Apresentações	7	152 (1,1%)
■Atualização profissional	18	332 (2,4%)
■Reconciliação	122	2530 (18,3%)
■Follow-Ups	72	1493 (10,8%)
■Espera	82	1700 (12,3%)
■TOTAL	697	13825 (100%)

ABM-Kaiser

ca 00-002-abc

Fonte: *Cervejarias Kaiser (1995).*

A utilização de um "piloto" com a finalidade de demonstração, como o adotado pela equipe de projeto da Kaiser, traz um segundo benefício muito importante: o de dar confiança a uma equipe que esteja se iniciando na matéria da gestão de custos por atividades. É natural que, no início de qualquer trabalho para o qual não se tenha ainda adquirido experiência, as pessoas se sintam pouco à vontade para propor idéias e

contribuir com todo o seu potencial. A visão do que pode ser o resultado do trabalho extenso do ABC, obtida rapidamente e com menos esforço com o auxílio do piloto de demonstração, auxiliará a equipe a mais rapidamente conquistar a auto-confiança de que o esforço a ser dispendido poderá levar aos resultados almejados.

O projeto de ABM da Kaiser fornece um referencial prático importante sobre a teoria desenvolvida nesta dissertação. Devido a ainda ser um processo em seus primeiros estágios (no momento da publicação deste trabalho a equipe da Kaiser preparava-se para encerrar o seu processo-piloto na unidade de Queimados), há muito a ser desenvolvido, de forma prática pela equipe, para trazer comprovação e novas idéias a serem somadas às que são aqui apresentadas e desenvolvidas. Um ponto, entretanto, aparece como uma conclusão fundamental dessa experiência na opinião do autor (e compartilhada pelos membros da equipe de implementação da Kaiser): o de que as habilitações técnicas e o conhecimento da teoria sobre a determinação dos custos com base em atividades, apesar de importante e fundamental para chegar-se aos resultados, apresentam menos desafios e constituem-se em um fator mais facilmente administrável do que as questões psicossociais envolvidas na estrutura do processo de mudança organizacional<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> Essa conclusão surge como resultado das muitas interações entre a equipe encarregada da implementação do projeto ABM-Kaiser e os demais funcionários que compõem os quadros técnicos e administrativos da organização. Notou-se que a aptidão ou orientação técnica de cada pessoa, antes de se apresentar como uma barreira ou impedimento à consecução da tarefa, vem se constituindo em um fator de grande benefício para o entendimento e a construção de modelos ABC que reflitam com maior acurácia os processos específicos de cada área do negócio. Por sua vez, a carga de informações sobre as metodologias necessárias ao desenvolvimento do projeto, tais como as técnicas de mapeamento de processos e atividades, determinação de custos etc., têm sido assimiladas com razoável facilidade pelos integrantes da organização. Esse fato é visto pela equipe como resultante, em parte, dos cuidados que têm sido tomados com relação ao planejamento de módulos de treinamento específicos para os públicos internos em nível gerencial e operacional, como também resultante do próprio interesse natural que é despertado pelo custeio por atividades como ferramenta de elevada utilidade para funções de diversas especializações.



## 4.1 Conclusões

Este trabalho objetivou a identificação e análise dos principais aspectos e dos fatores críticos de sucesso envolvidos no processo de mudança organizacional que ocorre como consequência natural de um programa voltado para a implementação da gestão de custos com base nas atividades do negócio, buscando apresentar ao leitor um referencial teórico útil para o estudo, planejamento e execução de ações táticas e estratégicas para a introdução e gerenciamento de um programa de tal natureza.

No Capítulo 1, ao tratar-se da questão da estratégia empresarial, tendo-se examinado as principais considerações sobre as diferenças entre as abordagens de *liderança de custo* e *diferenciação*, as quais levaram Porter a propor a noção de dicotomia para a adoção e o desenvolvimento dessas estratégias a longo prazo, bem como algumas das características que permitem com que as modernas *organizações orgânicas* possam se propor a utilizar uma espécie de "estratégia híbrida" e atingir, simultaneamente, vantagens competitivas típicas da liderança de custo e da diferenciação, concluiu-se que a análise da estratégia deve preceder o planejamento e adoção de um sistema de gestão de custos pela organização. Dessa forma, ao balizar-se pelos subsídios gerados pela análise da estratégia empresarial, o sistema de custos adotado terá maior possibilidade de apoiá-la e alavancá-la através da correta definição de objetos de custo, processos de apuração e análise, nível de detalhamento e hierarquia existente entre as informações a serem apuradas, correlações com outros indicadores relevantes do desempenho da organização e processos de divulgação das informações para consumo gerencial e operacional.

Uma das importantes decisões que se relacionam com a estrutura do sistema de determinação de custos com base em atividades, a ser tomada ainda durante a fase de introdução do

ABC, diz respeito ao nível de detalhamento dos processos em sub-processos e esses em atividades. Essa decisão também deverá levar em conta a estratégia empresarial, em vista de que ela resultará em maior ou menor custo de introdução e operação do ABC (a princípio, quanto maior for o nível de detalhamento utilizado, maior o custo operacional do sistema) e, portanto, a organização deverá ter consciência dessa implicação para que possa corretamente avaliar a relação custo-benefício das opções disponíveis, em vista da estratégia que ela decidiu adotar.

A análise sobre o nível de detalhamento dos processos e atividades não deve ser, todavia, tida como simples ou imediata<sup>20</sup>. Essa deverá, outrossim, exigir uma avaliação criteriosa e consciente por parte dos gerentes da organização. Tal exigência pode ser exemplificada pela situação de duas empresas, ambas seguindo a estratégia de liderança em custo: a primeira delas decidindo, por exemplo, que um menor nível de detalhamento deverá lhe trazer o benefício de manter o controle sobre as informações de custo dos "objetos de custo", tais como seus principais produtos e serviços, permitindo a tomada de decisões mercadológicas eficazes sem elevar demasiadamente seus custos operacionais internos. A segunda empresa, no entanto, poderá optar por um maior nível de detalhamento dos processos e atividades para que possa exercer um controle mais intenso sobre os "custos das atividades" e os "custos unitários dos direcionadores de custo", por entender que esse controle é um dos fatores críticos de sucesso para a consecução de sua estratégia, encarando o controle sobre os custos dos objetos de custos como uma consequência natural, menos poderoso do que o primeiro.

No exemplo anterior, em ambas as situações a escolha do nível de detalhamento dos processos e atividades pode ter obedecido a critérios que dizem respeito não somente a estratégia competitiva escolhida, uma vez que ambas as empresas adotavam a mesma estratégia, mas também a fatores como tamanho e

---

<sup>20</sup> Turney (1991: 124) aponta essa análise como fundamental para que a empresa possa planejar previamente o sistema ABC a ser desenvolvido dentro das limitações de tempo e orçamento.

estrutura da organização, nível de centralização das decisões, maturidade no uso das técnicas de gestão de custos e outros fatores de interesse e relevância para a alta administração.

Ao longo do Capítulo 2, foram apresentados alguns fundamentos da gestão estratégica de custos que servem como referencial para a análise dos sistemas de gestão de custos com base em atividades. Abordou-se a questão das diferenças entre os sistemas de custo baseados em volume e os sistemas ABC, apontando-se a "coexistência" de ambos em uma mesma organização, como sendo uma necessidade a ser gerenciada com critério e cautela, em vista das exigências impostas pelas legislações fiscais e societárias e em conjunto com o objetivo de se ter um sistema que possibilite melhor apoiar as decisões gerenciais requeridas para a competitividade empresarial. Dada a complexidade de tal situação quando aliada às dinâmicas organizacionais e aos processos psicossociais presentes em dado momento na empresa, concluiu-se que o conhecimento sobre o comportamento da organização em mudança, suas principais características e fatores críticos de sucesso, se fazem importantes e indispensáveis aos seus administradores.

O *Modelo de Congruência*, exposto no Capítulo 3, fornece um referencial analítico para a compreensão do processo de mudança organizacional presente durante a implementação de um programa como a gestão de custos com base em atividades. A aplicação desse modelo a cada particular caso de implementação demanda com que se faça uma análise dos chamados *fatores de entrada*, bem como dos seis casos individuais de congruência, examinados par a par. Nesse ponto surge outra importante conclusão: a de que "essa análise resultará em um quadro tanto mais completo e adequado da organização, quanto mais pessoas funções corporativas estiverem sendo representadas nesse processo"<sup>21</sup>. Acredita-se que dessa forma o número de inferências poderá ser reduzido, a um nível tal que possibilite à análise resultante ser mais facilmente assimilada pelas diferentes funções internas

---

<sup>21</sup> As aspas são do próprio autor.

da organização, conseqüentemente adquirindo maior suporte por parte de "pessoas-chave" no processo de implementação.

Para efetivar-se a reunião das diferentes áreas de responsabilidade da organização, fazendo-se convergir as idéias e informações necessárias ao projeto, a equipe deverá prever a execução de eventos especialmente planejados, como por exemplo os *workshops* (reuniões de grupos de trabalho). Esses, por conter etapas expositivas, inquisitivas, analíticas e de conclusão, sempre contando com a interação entre os membros, e por serem especialmente preparados para que as discussões aconteçam com a participação de pessoas com diferentes conhecimentos e especializações, todas elas conscientes dos objetivos a serem alcançados durante o evento, deverão ser de grande utilidade para que a equipe encarregada do projeto atinja tais objetivos. Ademais, a utilização dos *workshops*, como pôde ser percebido pela equipe de implementação da Kaiser, deverá contribuir também para o diagnóstico e tratamento das situações mais delicadas que se relacionam com o convencimento e a obtenção de apoio por parte dos gerentes e grupos que necessitam estar envolvidos no processo de mudança.

Por fim, acredita-se ser interessante retomar uma das conclusivas que foram levantadas ao final do Capítulo 3: a da necessidade de se evitar a incorporação "cega" de elementos teóricos provenientes de soluções "pré-concebidas", ou concebidas a partir de casos isolados de empresas que não espelham a realidade da organização em questão, durante a etapa de introdução do ABC/ABM. À medida que se evolui no estudo da gestão de custos com base em atividades, mais claro fica que um dos mais fortes alicerces do sistema é o auto-conhecimento obtido tanto a partir dos processos internos, quanto das pessoas que os executam e das estruturas existentes para que essas pessoas interajam, recebam incentivo para alcançar os resultados e aprendam continuamente com suas próprias experiências e as de outros. Nenhuma solução vinda em estado "pronto" poderá, dentro desse contexto, suprir todas as necessidades para que a empresa alcance sucesso em tal jornada.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:**

ALVES, J.M. (1995): *O Sistema Just-in-Time Reduz os Custos do Processo Produtivo*, IV Congresso Internacional de Custos, Universidade Estadual de Campinas (SP), out., pp. 535-563.

ARAÚJO, A.O. (1995): *Gestão Estratégica de Custos - A Questão da Implementação*, IV Congresso Internacional de Custos, Universidade Estadual de Campinas (SP), out., pp. 163-173.

BACIC, M.J. (1994): *Escopo da Gestão Estratégica de Custo em Face das Noções de Competitividade e Estratégia Empresarial*, I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (RS), novembro.

BECKHARD, R. (1969): *Organization Development: Strategies and Models*, Addison-Wesley, p. 3.

BOYNTON, A.C., VICTOR, B. e PINE II, B. J. (1993): *New Competitive Strategies (Challenges to Organizations and Information Technology)*, IBM Systems Journal, volume 32, number 1, pp. 40-64.

CARLZON, J. (1990): *A Hora da Verdade*, COP, São Paulo.

CHARAN, R. (1991): *How Networks Reshape Organizations - For Results*, Harvard Business Review, september-october, pp. 104-115.

COOPER, R. e KAPLAN, R.S. (1991): *Profit Priorities from Activity-Based Costing*, Harvard Business Review, may-june, pp. 130-135.

CSILLAG, J.M. (1995): *Análise do Valor*, Atlas, 4ª ed., São Paulo.

DAVENPORT, T.H. (1994): *Reengenharia de Processos*, Campus, 4ª ed., São Paulo.

Di DOMENICO, G.B. e LIMA, P.C. (1995): *Gestão de Custos Baseada em Atividades em um Ambiente Agrícola*, IV Congresso Internacional de Custos, Universidade Estadual de Campinas (SP), out., pp. 421-438.

DRUCKER, P.F. (1995): *Administrando em Tempos de Grandes Mudanças*, Pioneira (São Paulo).

ERNST & YOUNG (1992): *The Ernst & Young Guide to Total Cost Management*, John Wiley & Sons, pp. 17-31.

GONÇALVES, J.L. (1994): *Reengenharia - Um Guia de Referência para o Executivo*, Revista de Administração de Empresas, julho-agosto, v. 34, n.4, pp. 23-30.

HARRINGTON, H.J. (1987): *The Improvement Process: How America's Leading Companies Improve Quality*, McGraw-Hill (NY).

- HARRINGTON, H.J. (1991): *Business Process Improvement: The Breakthrough Strategy for Total Quality, Productivity, and Competitiveness*, McGraw-Hill (NY).
- HEINEKEN (1994): *ABM Heineken*, internal doc. nbr. C.ABM01, Heineken International, Netherlands.
- HERSEY, P. e BLANCHARD, K. (1986): *Psicologia para Administradores*, E.P.U., São Paulo.
- HINES, J.E. (1983): *A Division of General Electric Company, Management Organization and the Computer*, pp. 153-155.
- HRONEC, S.M. (1994): *Sinais Vitais*, Makron Books, São Paulo.
- ISHIKAWA, K. (1990): *Guide to Quality Control*, Asian Productivity Organization (A.P.O.), 2<sup>nd</sup> rev. edition, pp. 18-29.
- JOHNSON, T. (1992): *It's Time to Stop Overselling Activity-Based Concepts (Start Focusing on Total Customer Satisfaction Instead)*, Management Accounting, september, pp. 26-35.
- JOHNSON, T. (1994): *Relevância Recuperada*, Pioneira, São Paulo.
- JURAN, J.M., GRZYNA JR., F.M. e BINGHAM JR., R.S. (1979): *Quality Control Handbook*, McGraw-Hill, 3<sup>rd</sup> ed., New York.
- KAISER (1995): *ABM Kaiser - Diretrizes de Projeto*, doc. interno CA-004.ABM, Cervejarias Kaiser Brasil Ltda., Campinas (SP).
- KRAFCIK, J.F. (1988): *Triumph of the Lean Production System*, Sloan Management Review, autumn, pp. 41-52.
- LIMA, P.C. e Di DOMENICO, G.B. (1995): *Activity-Based in a Reengineering Environment*, IV Congresso Internacional de Custos, Universidade Estadual de Campinas (SP), out., pp. 407-419.
- NAKAGAWA, M. (1995): *ABC - Custeio Baseado em Atividades*, Atlas.
- NEW, J.R., SINGER, D.D. (1983): *Understanding Why People Reject New Ideas Helps I.E.'s Convert Resistance into Acceptance*, Industrial Engineering, may, pp. 51-57.
- O'REILLY, C. (1986): *Organizational Commitment and Psychological Attachment; The Effects of Compliance, Identification and Internalization on Prosocial Behavior*, Journal of Applied Psychology, 71, pp. 492-499.
- OSTRENGA, M. e PROBST, F. (1992): *The Missing Link in Cost Management*, Cost Management, fall, pp. 4-13.
- PORTER, M.E. (1980): *Estratégia Competitiva - Técnicas para Análise de Indústria e da Concorrência*, Campus, 5<sup>a</sup> ed., Rio de Janeiro.
- PORTER, M.E. (1985): *Vantagem Competitiva - Criando e Sustentando em Desempenho Superior*, Campus, 3<sup>a</sup> ed., Rio de Janeiro.

RILEY, Daniel (1987): *Competitive Cost Based Investment Strategies for Industrial Companies*, New York: Booz, Allen, and Hamilton - Manufacturing Issues.

SHANK, John K. e GOVINDARAJAN V. (1993): *Strategic Cost Management (The New Tool for Competitive Advantage)*, The Free Press.

SHINGO, S. (1991): *Study of Toyota Production System from Industrial Engineering Viewpoint*, Japan Management Association, Tokyo.

SOUZA, M.F., BACIC, M.J., RABELO, F. (1995): *Flexibilidade, Exploração de Inter-Relações e Aprendizado Organizacional: Referências para a Gestão Estratégica de Custos*, IV Congresso Internacional de Custos, Universidade Estadual de Campinas (SP), out., pp. 719-727.

TURNEY, P.B. (1991): *Common Cents - The ABC Performance Breakthrough*, Cost Technology (OR).

TUSHMAN, M.L., O'REILLY, C. e NADLER, D.A. (1989): *The Management of Organizations (Strategies, Tactics, Analyses)*, Harper Collins (NY), pp.91-106.

WOMACK, J.P., JONES, D.T., ROOS, D. (1990): *The Machine that Changed the World - The Story of Lean Production*, Rawson Associates.