

Capítulo 6 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

6.1. CONCLUSÕES

A constatação das limitações dos sistemas de custeio tradicionalmente utilizados pelas empresas, em ambientes de custos indiretos e despesas representativos, encorajou pesquisas e a emergência do Custeio Baseado em Atividades. Este passou a ser utilizado para melhorar as informações de custo dos produtos, a partir do entendimento de que os recursos gastos na empresa são consumidos pelas atividades desempenhadas e que os produtos, em maior ou menor grau, consomem essas atividades.

O custo dos produtos é uma das saídas do Custeio Baseado em Atividades, mas hoje o ABC tornou-se uma importante ferramenta de melhoria dos processos e redução dos custos, ou seja, a utilização das informações na perspectiva de Controle Operacional, para o gerenciamento baseado em atividades, o ABM.

A metodologia proposta, de implantação do Custeio Baseado em Atividades, foi desenhada de modo a servir de suporte para a análise e seleção dos direcionadores de custos. Assim, numa implantação do ABC, as etapas seguidas podem ser diferentes das utilizadas neste caso.

Neste estudo, a seleção dos direcionadores de custos foi feita a partir da análise de quatro critérios: Exatidão, Custo da Mensuração, Facilidade de Obtenção dos Dados e Efeitos Comportamentais. Para efetuar a análise, foram sugeridas ferramentas estatísticas para a avaliação do critério Exatidão e um modelo matemático multi-atributos, proposto por Chalos (1992), para a avaliação conjunta dos quatro critérios.

No Custeio de Produtos, o grau de Exatidão das informações é um critério de grande importância a ser considerado, porque um dos benefícios do ABC sobre os sistemas tradicionais é a melhoria da Exatidão das informações geradas. Porém, é preciso ponderar também o Custo da Mensuração, a Facilidade de Obtenção dos Dados e os Efeitos Comportamentais gerados com o uso de determinados direcionadores de custos.

No Controle Operacional, onde as atividades são custeadas objetivando a melhoria de processos, o detalhamento utilizado é um importante sinalizador de atividades VRA, VEA e NVA e, com a compreensão do processo onde essas atividades estão inseridas, pode-se buscar suas causas e adotar medidas corretivas, para eliminar atividades NVA e submeter a *benchmarking* e melhorar as atividades VRA e VEA. Os direcionadores de atividades podem ser utilizados como indicadores de desempenho ou indicadores de gestão, isto é, o custo unitário do direcionador pode ser monitorado ao longo do tempo, podendo ser utilizado para *benchmarking* e para melhoria dos processos.

Quanto ao critério Efeitos Comportamentais, se ele não for considerado no momento de seleção dos direcionadores, e se os envolvidos no processo forem avaliados com base no custo por unidade do direcionador, há o perigo de adotarem comportamentos prejudiciais à empresa para melhorar o desempenho dos direcionadores que representam as atividades que eles executam. Por isso é importante utilizar direcionadores de custos que não induzam a comportamento desfavorável.

Com a aplicação prática foi possível verificar que, na implantação do Custeio Baseado em Atividades, pode ser empregado o modelo de seleção que avalia conjuntamente os critérios, mesmo que nesse momento não existam dados sobre as duas variáveis. Porém, a análise estatística do critério Exatidão fica prejudicada se não existirem dados de vários períodos, sobre os custos das atividades e sobre os direcionadores de custos possíveis. Assim, na implantação do ABC, quando é normal a inexistência de alguns dados, a utilização do modelo multi-atributos de Chalos (1992) apresenta-se mais adequada.

Kaplan e Cooper (1998:127-152) defendem que os custos das atividades sejam analisados considerando-se as capacidades e não a utilização efetiva, isto é, com a utilização do princípio do custeio por absorção ideal. Nas atividades de suporte, a definição da capacidade prática de cada atividade, baseada em dados históricos passados ou em dados projetados, pode ser a melhor forma de atribuir esses gastos para o Custeio de Produtos. Mesmo para o Controle Operacional, a definição da capacidade das atividades pode enriquecer as análises.

A aplicação prática proporcionou o entendimento de que um processo empresarial não está sob controle e, por isso, a definição clara das atividades executadas

é mais difícil, porque não há previsibilidade nesses processos. E, como os gastos fixos incorrem independente da demanda de trabalho da atividade, o gerenciamento dessas atividades é mais complexo.

Outra constatação foi de que as atividades de suporte habilitam e auxiliam o funcionamento de toda a empresa. Então, a apropriação dessas atividades aos produtos pode ser melhorada com o ABC, mas a sua grande contribuição, nesses casos, será o mapeamento e o custeamento das mesmas, mostrando o que agrega e o que não agrega valor ao processo e utilizando essas informações para a melhoria e redução de custos.

De modo a facilitar a implementação do Custeio Baseado em Atividades em uma empresa, Kaplan e Cooper (1998:99-100) propõem a construção de um “dicionário de atividades”, que facilitará o processo de alocação dos recursos e representará um modelo estruturado das operações executadas na empresa. Do mesmo modo, pode ser construído um “Banco de Direcionadores”, em que são acumulados dados sobre direcionadores de custos possíveis, já identificados, que poderão ser adaptados a diversas situações futuras na empresa. Este “banco” auxilia no momento em que forem necessários dados sobre direcionadores de custos para a realização de simulações, orçamentos e outros, porque os dados já estarão disponíveis, facilitando o trabalho.

A fim de utilizar um mesmo modelo para o Custeio de Produtos e para o Controle Operacional, pode-se detalhar as atividades a um nível onde torna-se possível compreender os fatores que fizeram a atividade ocorrer, os quais poderão ser úteis no processo de melhoria. Após deve-se agrupar essas atividades de uma maneira que a manutenção do sistema seja econômica e tecnicamente viável e não sejam geradas excessivas distorções para os objetivos de custeamento dos produtos ou, então, pode-se fazer o contrário, isto é, mapear as atividades a nível macro, para o Custeio de Produtos, e detalhar apenas as atividades críticas, conforme já exposto no item 4.1.1.

6.2. RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

O modelo para seleção dos direcionadores de custos, proposto no Capítulo 4 deste trabalho, não foi totalmente validado: em virtude do porte da empresa, a análise ficou limitada a uma pequena área. Sugere-se a aplicação do modelo em uma empresa

de menor porte, para que os resultados e análises possam ser apresentados para a empresa inteira, assim como a análise de todos os direcionadores a serem utilizados e os agrupamentos de atividades com direcionadores comuns.

Devido à limitação de dados na empresa, não foi possível comprovar a adequação ou não das Análises de Correlação e de Regressão na seleção de direcionadores de custos. Neste sentido, podem ser realizados trabalhos de pesquisa a fim de avaliar a aplicabilidade dessas ferramentas estatísticas na melhoria da exatidão das informações do Custeio Baseado em Atividades, tanto nas atividades produtivas quanto nas atividades de apoio.

Na seleção de direcionadores de custos foram analisados os critérios Exatidão, Custo da Mensuração, Facilidade de Obtenção dos Dados e Efeitos Comportamentais. Sugere-se a aplicação da metodologia com a identificação de outros critérios, considerando, por exemplo, aspectos ambientais, estratégicos ou outros.

A análise dos direcionadores de custos a utilizar limitou-se à metodologia proposta por Chalos (1992), para a análise conjunta dos critérios e às ferramentas estatísticas Análise de Correlação e de Regressão, para a análise do critério Exatidão. Trabalhos de pesquisa podem ser desenvolvidos com a utilização de outros métodos como: AHP (*Analytic Hierarchy Process*), MAUT (*Multi-Attribute Utility Theory*), MCDA (*Multi-Criteria Decision Aid*)¹⁵ e de outras ferramentas estatísticas.

¹⁵ Ver Ehrlich (1996).