

Capítulo 4 – METODOLOGIA PARA SELEÇÃO DOS DIRECIONADORES DE CUSTOS NA IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Neste capítulo é descrita uma metodologia para desenvolvimento de um projeto ABC, que serve de apoio à análise e seleção dos direcionadores de custos, de modo que sejam geradas informações ajustadas às necessidades dos usuários e aos objetivos do sistema.

As etapas de implantação do ABC propostas neste trabalho foram determinadas com o intuito de fornecer suporte para a seleção dos direcionadores de custos. Assim, numa implantação de ABC, as etapas devem ser definidas de acordo com os objetivos do projeto e com as especificidades de cada organização, podendo não ser as mesmas utilizadas neste modelo.

4.1. METODOLOGIA PROPOSTA

A metodologia proposta envolve as etapas demonstradas na figura 4.1. Cada uma das etapas está descrita na sequência do trabalho.

4.1.1. Planejamento do Projeto

Nesta etapa é importante definir os objetivos do projeto ABC, principalmente em relação ao tipo de sistema pretendido, se para Custeio de Produtos ou para Controle Operacional visando a melhoria de processos.

É possível iniciar com um projeto para Custeio de Produtos e, mais tarde, ajustá-lo aos objetivos de Controle Operacional, selecionando áreas críticas para análises mais detalhadas, na etapa posterior. Ou pode ser adotado o procedimento contrário, iniciando

com um projeto para Controle Operacional e, mais tarde, adequando-o para atender aos objetivos do Custeio de Produtos.

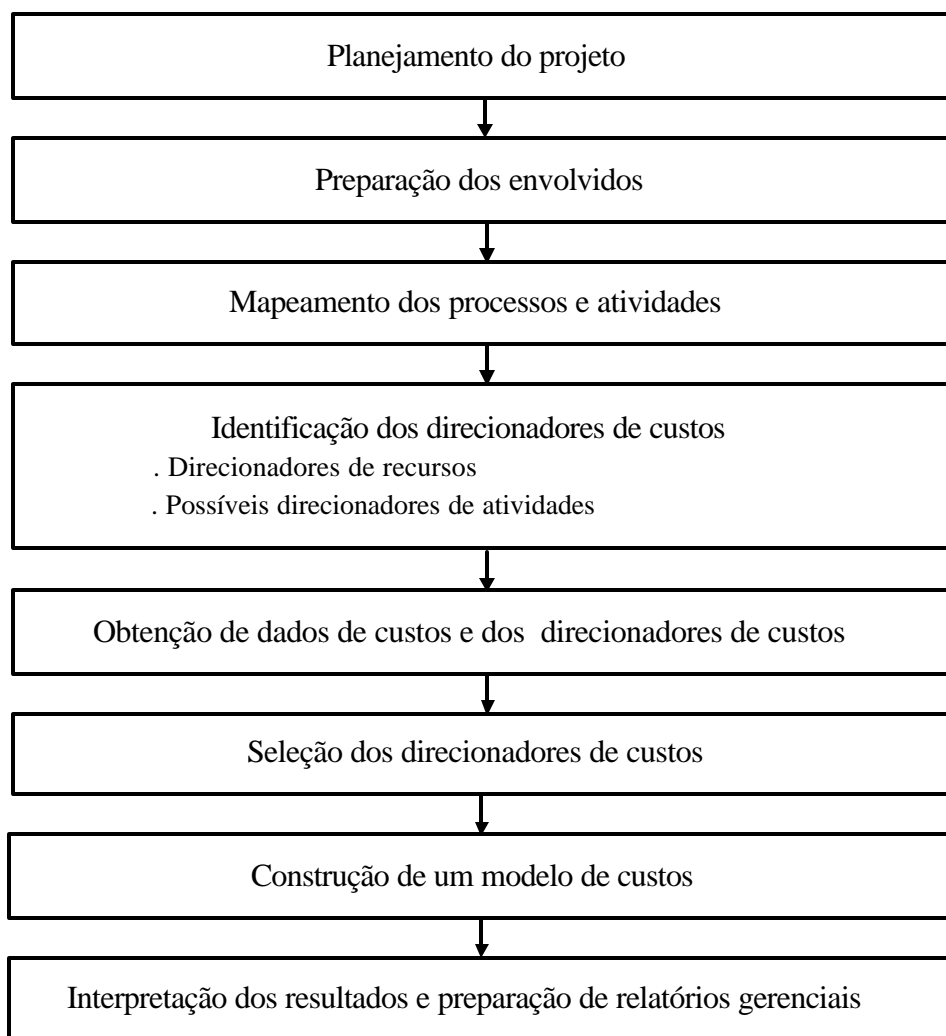


Figura 4.1: Metodologia proposta para seleção dos direcionadores de custos na implantação do ABC

A definição dos fatores críticos de sucesso, isto é, as metas de curto e longo prazos da empresa, conforme os definem Brimson (1996:27), cumpre importante papel neste momento, porque o projeto poderá ser definido com base nas necessidades apontadas a partir dessas metas. Ajustar os objetivos do projeto às necessidades da empresa é um procedimento que poderá evitar que se perca tempo coletando dados que num momento posterior mostrem-se inadequados.

Deve ser designada uma equipe de implantação interfuncional, com pessoas da área financeira e operacional, já que grande parte dos dados que terão que ser coletados é de origem não-financeira, conforme observa Sharman (1993). O banco de dados da

empresa é um vasto reservatório de informações, por isso Compton (1996) sugere a inclusão de um representante do processamento de dados no grupo de projeto.

A equipe de implantação do ABC deve ter um líder. Player et al. (1997: 10-37) afirmam que o líder do projeto deve entender do processo e trabalhar com pessoas de várias áreas da empresa; eles sugerem que o líder seja alguém das funções de *marketing*, operações ou engenharia, para evitar que o projeto seja entendido como um programa contábil, e para facilitar a análise horizontal dos gastos.

Na fase inicial de implantação, Compton (1996) sugere uma análise de viabilidade, nas suas várias concepções, para verificar se o sistema é possível de ser implantado. A análise envolve os seguintes questionamentos:

- **Viabilidade operacional:** Há, na empresa, clima organizacional e a força de trabalho necessária para levar a termo um projeto ABC?
- **Viabilidade econômica:** O custo de instalação do novo sistema é, neste momento, muito alto? A empresa dispõe de pessoas para trabalharem no projeto?
- **Viabilidade técnica:** O conhecimento técnico da organização deve ser avaliado. Há conhecedores da técnica? Há suporte computacional suficiente? É possível trazer ajuda técnica de fora da empresa?
- **Viabilidade de programação:** Havendo outras prioridades e projetos em andamento, poderá ser dedicado o tempo adequado ao projeto pelas pessoas certas?

Os envolvidos deverão estar cientes também de que, conforme Brimson (1996:40), “... o sistema de gerenciamento de custos não dará nada além de identificar o lugar onde os problemas potenciais estão localizados. O que as pessoas farão com a informação é que irá determinar o sucesso do gerenciamento de custos”. Isto significa que, se as pessoas não estiverem convencidas de que depois de apurados os custos o gerenciamento propriamente dito estará apenas iniciando, a implantação do projeto não tem razão para ocorrer.

Depois de analisados esses fatores, é preciso definir se a empresa realizará um projeto piloto de ABC, que poderá ser construído com dados históricos, ou implantará o projeto globalmente.

Se optado pelo projeto piloto, Compton (1996) sugere que ele tenha um prazo de duração curto, de modo que a equipe mantenha-se motivada até o final. O autor considera como razoável o prazo de quarenta e seis semanas para a conclusão do projeto piloto; Sharman (1993) estipula como prazo de implantação de um piloto, de oito a dezesseis semanas, mas não descarta a possibilidade desse trabalho demorar mais tempo; já Player et al. (1997:13) afirmam que projetos pilotos têm uma duração média de seis a dezesseis semanas. Acrescenta-se que esses prazos dependerão também do grau de detalhamento desejado das informações e da extensão do projeto. Os autores citam como vantagens de se fazer um piloto o aumento das chances de sucesso, porque se ocorrerem erros, eles estarão limitados a uma pequena parte da empresa, não afetando por completo e podendo ser corrigidos mais facilmente. O curto prazo de duração permitirá um *feedback* mais rápido sobre sucessos e erros, e ajustes mais rápidos e fáceis no sistema.

O planejamento é uma etapa crítica em qualquer projeto, assim também os relatórios gerados devem ser planejados cuidadosamente já no início da implantação para que conduzam à ação, do contrário, de acordo com Player et al. (1997:187) “o ABC será pouco mais do que um exercício acadêmico”.

4.1.2. Preparação dos Envolvidos

Para que um sistema ABC tenha êxito, a alta administração, a administração operacional e os usuários deverão apoiá-lo e comprometerem-se com ele. Para apoiarem, os envolvidos deverão entender a metodologia, o que pode ser conseguido através de treinamento.

Compton (1996) afirma que o treinamento é crucial para a implementação efetiva, execução, uso e aceitação de um projeto ABC. Treinar é um processo contínuo que acontece ao longo da vida do projeto. O autor aponta três grupos que devem ser enviados para treinamento:

- Administração: Deverá ser exposta e entender o ABC.
- Implementadores: Devem ser educados sobre as técnicas de *design* e organização do projeto. O treinamento é fundamental para a equipe de implantação.

- **Usuários:** Devem entender os benefícios do ABC e como ele pode ser usado na tomada de decisões.

Além dos administradores, implementadores e usuários, é importante que todos aqueles aos quais será solicitado auxílio no levantamento de dados para o trabalho entendam as premissas básicas da metodologia para facilitar a tarefa de coleta de dados e definição dos fatores causais.

O treinamento pretende quebrar as barreiras comportamentais que atingem os processos de mudanças, citadas como um dos entraves básicos para a utilização da metodologia (IOB TC/Bal.38, 1998) em empresas que tentaram adotar o ABC e desistiram antes de tê-lo concluído.

A motivação dos envolvidos no projeto ABC poderá ser aumentada se eles forem chamados a participar do processo, se for solicitada a cooperação dos usuários e se eles forem questionados sobre o sistema atual, seus problemas e necessidade de mudança (Compton, 1996) e se receberem treinamento sobre a metodologia.

4.1.3. Mapeamento dos Processos e Atividades

O mapeamento dos processos, que consiste em desenhar o fluxo de atividades executadas na área em análise, mostra como as pessoas utilizam seu tempo e os demais recursos da organização no desempenho das atividades.

É uma etapa crítica no ABC, porque a partir da coleta desses dados serão definidas as atividades a serem custeadas, no nível de detalhe pretendido.

O método adequado para a coleta dos dados para mapeamento dos processos dependerá dos objetivos do sistema. Dentre os métodos para se obter dados, podem ser listados os seguintes, conforme Compton (1996) e Player et al. (1997:31-32):

- **Entrevistas:** Muitas informações podem ser extraídas com a utilização deste método, mas algumas pessoas poderão não responder diretamente, além do que, freqüentemente é oneroso demais para grandes grupos. Podem ser entrevistadas todas as pessoas ou somente aquelas que respondem por alguma área.

- **Questionário:** Quando a área de coleta de dados for muito grande este método pode ser mais adequado. Pode ser necessário montar um vídeo com instruções e exemplos de preenchimento das questões. Nesse caso as pessoas respondem os questionários e os devolvem à equipe de implantação.

- **Grupos focais:** Os grupos focais dividem-se em reuniões focais e *storyboards*. As reuniões focais visam reduzir o tempo de coleta de dados de uma pesquisa por questionário. Os questionários são respondidos pelas pessoas numa reunião convocada para esta finalidade e os devolvem de imediato ao grupo de implantação. Os *storyboards* correspondem a um mapeamento rápido das atividades, de uma forma visual, podendo ser feito através de um *flipchart*, por exemplo.

- **Estudo de tempo:** Método mais antigo de coleta de dados, altamente preciso, mas muito oneroso. Normalmente, restrito a estudos específicos.

Para a implantação do ABC, Player et al. (1997:15;29) sugerem a utilização de um dicionário comum de atividades, para que os dados possam ser resumidos e classificados. Esse dicionário representa um mapa das atividades desempenhadas na empresa, desenvolvido a partir da estrutura funcional da empresa, ou seja, a empresa identifica as atividades executadas por seus recursos diretos e de apoio. O dicionário poderá conter as atividades identificadas de forma macro ou mais detalhadas, dependendo do objetivo do projeto e do tamanho e complexidade da empresa. A relação abaixo pode exemplificar no que consiste o dicionário de atividades, conforme citado em Kaplan e Cooper (1998:125).

Processo : Gerenciar recursos financeiros e físicos

Atividades:

- Gerenciar recursos financeiros
- Processar transações financeiras e contábeis
- Divulgar informações
- Conduzir auditorias internas
- Gerenciar função de impostos
- Gerenciar recursos físicos

A utilização das informações do ABC para o custeio de produtos não exigirá que as atividades sejam minuciosamente definidas. Um mapeamento a nível macro será suficiente para obter as informações necessárias para o atendimento deste enfoque.

Para atender a função de controle operacional, o nível de detalhe do mapeamento das atividades deve ser suficiente para que seja possível identificar o que faz os custos acontecerem, e essas causas serão utilizadas como indicadores de desempenho, ou indicadores de gestão. Esses indicadores devem representar a atividade e serão utilizados para mostrar seu custo unitário de incidência, podendo ser utilizados na melhoria de processos e, conforme Player et al. (1997:28), para projetos de reengenharia ou de reestruturação.

Ou seja, um grande número de atividades é útil para a análise operacional dos custos, mas para custeio de produtos algumas atividades têm que ser agrupadas para que se possa administrar o modelo (Player et al., 1997:72). Essa é a regra básica a ser seguida no momento de mapeamento das atividades, para que as informações geradas atendam ao propósito para o qual o sistema foi desenhado.

4.1.4. Identificação dos Direcionadores de Custos

Os direcionadores de custos de utilização possível serão definidos a partir de verificações da equipe de implantação junto aos empregados diretamente envolvidos no processo. Os empregados têm conhecimento de como suas atividades ocorrem, de que forma os recursos são consumidos por elas, e das suas causas.

Um *brainstorming* pode auxiliar na identificação dos direcionadores de custos, a partir da identificação do que faz os custos ocorrerem, as suas causas.

4.1.4.1. Direcionadores de Recursos – Primeira Etapa

Eventualmente podem ocorrer dúvidas no momento de definição dos direcionadores de recursos, mas a dificuldade é normalmente pequena, principalmente com a utilização do conceito de custos por responsabilidade (ver item 3.5.2). A

utilização desse conceito facilita o processo de alocação de gastos às atividades, uma vez que os valores estarão próximos das áreas que os geraram e a alocação deles às atividades torna-se mais fácil e mais precisa.

No primeiro estágio da apropriação de custos devem ser identificados os recursos consumidos pelas atividades e definidos padrões de consumo desses recursos.

4.1.4.2. Possíveis Direcionadores de Atividades – Segunda Etapa

No segundo estágio de apropriação, os objetivos do sistema têm que ser considerados para que os direcionadores adequados a cada um desses objetivos sejam definidos.

Nem todas as atividades poderão ter um *cost driver* específico, sob pena de o sistema tornar-se oneroso demais, por isso pode-se fazer agrupamentos de atividades, com o objetivo de tornar o sistema economicamente possível de ser mantido. Para cada um desses centros de reagrupamento (ver figura 2.2) será usado um único *cost driver*. Para verificar a adequação do direcionador de custos às atividades agrupadas, pode-se responder as seguintes questões (conforme item 3.7.1):

- Há correlação entre as várias atividades agrupadas, e entre estas e os *cost drivers* selecionados para ser utilizados neste centro de reagrupamento?
- Os custos agrupados neste centro de reagrupamento variam proporcionalmente à variação no nível da atividade?

Uma Análise de Pareto⁹ poderá ser aplicada para definir, com base na representatividade do custo de cada uma das atividades, quais poderão ser agrupadas e quais trarão melhores resultados se analisadas separadamente.

⁹ A Análise de Pareto é considerada uma lei universal. Vilfredo Pareto, engenheiro italiano que ensinava Economia em Lausanne plotou a distribuição de rendas em muitos países, de novas e velhas sociedades sob diferentes regimes políticos e descobriu que, apesar de grandes diferenças sociais e econômicas, poucas pessoas recebiam grande parte do dinheiro. Pela tendência comum de distribuição desigual de renda e poder ele considerou esse fenômeno uma lei universal (Csillag, 1995:129). Adotado por Juran, onde foi amplamente utilizado na avaliação da qualidade, o Princípio de Pareto é hoje uma técnica universal para separar os problemas (e outros objetos) em duas classes: os poucos vitais e os muitos triviais (Campos, 1992:199).

Definidas as atividades a custear, poderão ser definidos os direcionadores de atividades. Eles podem atender a dois propósitos, o Custeio de Produtos e o Controle Operacional:

4.1.4.2.1. Direcionadores de Atividades para o Custeio de Produtos

A dificuldade em relacionar custos, na segunda etapa de alocação (ver item 3.1), aos objetos de custos permanece mesmo com a utilização do ABC, quando se pretende obter o custo total dos objetos, isto é, alocar gastos de suporte e facilidades e atividades organizacionais.

Muitas vezes, a existência de vários direcionadores de utilização possível na segunda etapa de alocação torna necessário determinar qual direcionador utilizar. Nessa etapa, a importância para a empresa de critérios como Exatidão (dos números informados), Facilidade de Obtenção dos Dados, Custo da Mensuração e Efeitos Comportamentais, deve ser ponderada para que se opte pelo direcionador mais adequado em cada situação.

O agrupamento de atividades com direcionadores de custos comuns, pode ser executado nesta etapa, observando os critérios do item 3.5.1.

No custeio de produtos, os *cost drivers* representam o fator de consumo de atividades pelos produtos ou outros objetos de custos.

4.1.4.2.2. Direcionadores de Atividades para o Controle Operacional

Nessa perspectiva, os direcionadores de atividades determinam a carga de trabalho e esforços exigidos para executar uma vez a atividade. As medidas de desempenho resultantes descrevem o trabalho feito e os resultados alcançados com uma atividade (Setälä e Gunasekaran, 1996).

Identificadas as atividades, analisa-se quais são VRA, VEA e quais são atividades NVA. Os *cost drivers* para atividades NVA têm que ser eliminados ou, na impossibilidade de fazê-lo, minimizados. Os direcionadores de custos das atividades de

valor real e empresarial agregados têm que ser otimizados, através de *benchmarking*, buscando oportunidades de melhoria dessas atividades e redução dos custos correspondentes.

Não basta que sejam identificadas medidas de desempenho. É preciso que elas representem adequadamente as atividades.

No controle operacional, os direcionadores de custos correspondem a medidas de atividades ou indicadores de desempenho que, se gerenciados, podem auxiliar na redução de custos e na melhoria de processos.

4.1.5. Obtenção de Dados de Custos e dos Direcionadores de Custos

Os dados, conforme Beuren (1998:47) “representam a matéria-prima, à qual são agregados valor de utilidade, de acordo com propósitos preestabelecidos, transformando-os em informação para aquele fim”. Eles serão coletados para serem processados em um modelo.

A contabilidade da empresa é a localização mais comum dos dados financeiros de recursos, e constitui um bom ponto de partida na coleta de dados de custos das atividades (Compton, 1996).

Obtidos os dados sobre os recursos e definidos os direcionadores de recursos que serão utilizados, faz-se a distribuição dos custos para as atividades. Eventualmente pode ser necessária a criação de mecanismos para a coleta de dados sobre os direcionadores de recursos.

Os dados referentes aos direcionadores de atividades apontados como possíveis muitas vezes necessitam de implementações computacionais ou manuais para que possam ser obtidos. Esse fator tem que ser levado em consideração já no momento de selecionar os direcionadores de custos de utilização possível, para que o modelo seja viável.

4.1.6. Seleção dos Direcionadores de Custos

Independente da existência de uma série de dados passados ou mesmo estimados, sobre custos das atividades e direcionadores de atividades, é possível proceder a uma análise dos critérios Exatidão, Custo da Mensuração, Facilidade de Obtenção dos Dados e Efeitos Comportamentais, que interferem na seleção desses direcionadores.

Na seleção dos direcionadores de recursos também podem ser analisados esses critérios, se houver dificuldade na identificação de um direcionador de recursos que represente adequadamente um recurso ou um agrupamento de recursos. O procedimento, nesse caso, é o mesmo descrito na sequência para a seleção dos direcionadores de atividades.

4.1.6.1. Análise do Critério Exatidão com o Uso de Ferramentas Estatísticas

Havendo possibilidade de serem obtidos dados de custos das atividades e dos direcionadores de atividades possíveis, sejam históricos, estimativas ou orçados, de alguns períodos, pode ser executada uma análise do critério Exatidão com o auxílio de ferramentas estatísticas, conforme demonstrado no item 3.7.1.

As ferramentas estatísticas Análise de Regressão e de Correlação podem ser empregadas nesta etapa para verificar, dentre os *cost drivers* de utilização possível, quais deles têm maior relação com as atividades com as quais eles estão sendo relacionados.

O critério exatidão tem importância principalmente no Custeio de Produtos, já que o nível de exatidão influenciará diretamente na qualidade das informações geradas para atender a esse objetivo, enquanto a pouca consideração dos demais critérios dificultará a operacionalização do Custeio Baseado em Atividades.

Sugere-se a utilização de ferramentas estatísticas nesta etapa do trabalho, porque o critério exatidão, dentre os quatro analisados, é o único de natureza quantitativa, de modo que essas ferramentas podem somente ser empregadas para a avaliação desse critério.

4.1.6.2. Análise Conjunta dos Critérios Exatidão, Facilidade de Obtenção dos Dados, Custo da Mensuração e Efeitos Comportamentais

Mesmo não sendo possível a obtenção de uma série de dados, pode-se analisar a adequação dos direcionadores de atividades através dos critérios que interferem em sua escolha, utilizando para isso a percepção dos decisores e atribuindo pesos aos critérios, de acordo com o grau de importância que desempenham para a empresa naquela situação.

Os critérios definidos para análise são os abaixo descritos (ver item 3.7):

- Exatidão
- Facilidade de obtenção dos dados
- Custo da mensuração
- Efeitos comportamentais

Esses quatro critérios podem ser analisados conjuntamente. Modelos de Decisão Multi-Atributos podem ser utilizados para proceder essa análise.

Chalos (1992:153-155) utiliza uma técnica multi-atributos para avaliação de fatores quantitativos e qualitativos em decisões de investimentos (ver Anexo A). O modelo proposto por Chalos foi adaptado para utilização no processo de análise dos critérios que interferem na decisão de escolha entre os vários direcionadores de custos.

Similarmente aos métodos para avaliar e priorizar funções, utilizados em Análise do Valor¹⁰, o modelo de Chalos (1992:153-155) também classifica, por grau de importância, as várias alternativas em julgamento, entretanto a análise é feita isoladamente para cada objeto de análise (nesse caso o direcionador de custos), ao invés de fazê-la aos pares, como a Análise do Valor, que analisa as funções duas a duas.

O modelo é estruturado em cinco colunas, conforme a figura 4.2. A descrição de cada coluna está demonstrada na seqüência:

¹⁰ Ver Basso, 1991:51-62; Pereira Filho, 1994:54-59; Csillag, 1995:146

Direcionador de Custos:				
Critério	Peso	Relação	Confiança	Resultado
Exatidão				
Facilidade de obtenção dos dados				
Custo da mensuração				
Efeitos comportamentais				
TOTAL	100 (%)			

Figura 4.2: Modelo para avaliação de direcionadores de custos

- Critério:

Os vários atributos em julgamento para cada direcionador de custos são elencados. Neste trabalho serão utilizados os critérios Exatidão, Facilidade de Obtenção dos Dados, Custo da Mensuração e Efeitos Comportamentais, para avaliação em relação a cada direcionador de custos.

- Peso:

Cada critério recebe um peso de acordo com o grau de importância que representa para a empresa. O peso é determinado a partir da opinião dos decisores e de acordo com os objetivos que o sistema deverá satisfazer.

O peso atribuído aos critérios poderá variar entre *zero* e *cem*, sendo que o peso total deverá corresponder a 100, equivalente a 100%. Quanto maior a importância do critério para atender aos objetivos do projeto, maior o peso relativo desse critério.

- Relação:

Uma escala predeterminada de valores será utilizada para definir o grau de relação entre o direcionador de custos em análise e o critério que estiver sendo avaliado.

Assim: Quanto maior a exatidão, maior a relação

Quanto maior a facilidade de obtenção dos dados, maior a relação

Quanto menor o custo de obtenção dos dados, maior a relação

Quanto mais positivos os efeitos comportamentais, maior a relação

A tabela 4.1 mostra um exemplo de escala de valores que poderá ser utilizada para medir a relação entre o direcionador de custos em análise e os critérios. Esses valores podem ser alterados, a critério dos decisores.

Tabela 4.1: Escala da relação dos direcionadores de custos com os critérios

Valor	Grau de Relação
0	Relação negativa
1	Sem relação
3	Pequena relação
5	Relativa relação
7	Grande relação

- Confiança:

A probabilidade de que o critério seja atingido para o direcionador de custos em análise será ponderada pela equipe de implantação. Quanto menor a probabilidade de atendimento do critério, menor a confiança e vice-versa. O valor atribuído a esta coluna poderá variar de *zero* a *um*, correspondendo a *um* uma grande probabilidade de atendimento daquele critério.

- Resultado :

Multiplicando-se os valores obtidos nas colunas *peso*, *relação* e *confiança* entre si, obtém-se um número que corresponde à pontuação recebida pelo direcionador de custos em análise, no atendimento aos critérios avaliados.

Dentre os direcionadores possíveis será selecionado, para cada atividade, o direcionador que, com a análise, obtiver a maior pontuação.

4.1.7. Construção de um Modelo de Custos

O modelo de custos ou diagrama de fluxo de custos, conforme o define Sharman (1995), é uma forma de documentação das relações operacionais entre os custos, que melhora o seu entendimento.

Esse diagrama tem como componentes uma lista das atividades, que são executadas pelas pessoas em cada departamento; *cost drivers*; objetos de custos e o fluxo de relações operacionais entre eles. O propósito do diagrama de fluxo de custos é definir relações econômicas que existem dentro da organização e identificar que dados operacionais são necessários para construir uma análise ABC (Sharman, 1995).

Independente do modo que é desenhado, o diagrama de fluxo de custo provê um relato de como o grupo de implementação do ABC vê a relação econômica na organização (Sharman, 1995). Esta é uma etapa que exige discussão e consenso entre os membros do grupo. Os objetivos do sistema servirão de base para se definir o nível de detalhamento necessário. As atividades serão identificadas e as relações, entre elas e os processos ou objetos de custos, serão definidas.

4.1.8. Interpretação dos Resultados e Preparação de Relatórios Gerenciais

Essa é a etapa que justifica a utilização de um sistema de informações, de tal modo que a informação gerada tem que ser adequada, em qualidade e quantidade, para suportar os objetivos para os quais o ABC foi projetado.

Nos relatórios, os dados são transformados em informações úteis ao processo decisório. Nesta etapa é importante diferenciar o termo *dados* do termo *informações*, uma vez que, enquanto os dados podem ser analisados de forma isolada, as informações referem-se aos dados “...decodificados, organizados e contextualizados, de acordo com as necessidades dos responsáveis pelo processo decisório” (Beuren, 1998:47).

Para ser utilizada na tomada de decisões, a informação tem que ter valor, o que, de acordo com Beuren (1998:44-45) influencia na solidez das decisões. A autora afirma que a qualidade das informações é deficiente em muitas empresas, impedindo a tomada das melhores decisões, “... as informações podem ser consideradas de qualidade quando são relevantes, precisas, acessíveis, concisas, claras, quantificáveis e consistentes” (Beuren, 1998:45).

O ABC usado para melhorar os processos é chamado gerenciamento baseado em atividades (ABM). O ABM usa a informação do ABC em várias análises projetadas para conduzir à melhoria (Setälä e Gunasekaran, 1996). Enquanto o ABC apura os

custos, o ABM trata da utilização dessas informações para a tomada de decisões, em conjunto com outras técnicas, como reengenharia de processos, medição de desempenho e *benchmarking*.

São inúmeros os relatórios que podem ser gerados a partir de um sistema de custeio, porém é importante que tais relatórios sejam planejados já no início da implantação, conforme mencionado no item 4.1.1, de modo a que se prime pela qualidade das informações geradas ao invés de simplesmente haver preocupação em produzir grande número de relatórios.

4.2. CONSIDERAÇÕES SOBRE A METODOLOGIA PROPOSTA

As etapas descritas para a implantação de um projeto ABC podem ser adaptadas de acordo com os objetivos do projeto e com as necessidades da empresa. Neste caso, o modelo de implantação foi desenhado de modo a servir de apoio à seleção dos direcionadores de custos. Mas, em qualquer projeto, um bom planejamento é o primeiro passo para garantir o sucesso da implantação e a motivação no desenvolvimento das etapas seguintes também exerce importante influência, para que os objetivos traçados possam ser atingidos.

A análise dos direcionadores de custos a serem utilizados no projeto é importante para que sejam aproveitadas as potencialidades da metodologia. Os direcionadores de recursos são facilmente identificados e nesta etapa do trabalho geralmente não são necessários modelos de seleção como o proposto neste trabalho. A complexidade está, principalmente, na seleção dos direcionadores de atividades, por isso o modelo proposto foi descrito de forma a enfatizar a seleção desses direcionadores.

No custeio de produtos a exatidão das informações é um fator muito importante, mas tem que ser equilibrada com a facilidade de obtenção dos dados e com o custo da mensuração. Os efeitos comportamentais terão importância à medida que se passa a utilizar os números para a medição de desempenho. Nesse caso, será preciso verificar se o direcionador de custos escolhido tem efeito comportamental positivo ou, ao menos, nulo para a empresa, caso contrário ele poderá ser substituído por outro.

No enfoque de controle operacional, se a empresa utilizar medidas de atividades para avaliar as pessoas, se essas pessoas sentirem-se ameaçadas, alguns direcionadores de custos podem ser manipulados e exercer um efeito prejudicial ao objetivo de melhoria dos processos.