
MINIMIZANDO AS DEFICIÊNCIAS DO PLANEJAMENTO OPERACIONAL COM O USO DO ORÇAMENTO BASEADO EM ATIVIDADES

Hilton de Araújo Lopes

Mestre em Ciências Contábeis – UERJ.

Capitão-de-Corveta do Corpo de Intendentes da Marinha

E-mail: hlopes1970@terra.com.br

José Roberto de Souza Blaschek

Doutor em Engenharia de Sistemas e Computação –

Universidade Federal do Rio de Janeiro,

COPPE/UFRJ;

Professor Convidado da Universidade do Estado do

Rio de Janeiro - UERJ

E-mail: blaschek@attglobal.net

RESUMO

O presente artigo analisa, por meio de pesquisa bibliográfica, uma abordagem alternativa ao modelo clássico de orçamento, que possui potencial para tornar mais eficaz o controle gerencial: o orçamento baseado em atividades (ABB). Nos últimos anos, o uso do custeio e da gestão baseados em atividades (ABC e ABM) tem se acentuado nas organizações; entretanto, a adoção do ABB, uma extensão natural das outras duas metodologias, ainda se encontra em uma fase embrionária. Para justificar a pertinência desta abordagem, serão analisadas as disfunções mais comuns do orçamento tradicional e as armadilhas a serem evitadas na implementação de qualquer método orçamentário. Em seguida, será estabelecida uma relação entre o planejamento estratégico, o operacional e a geração de valor nas organizações. A proposta deste estudo é, após identificar e discutir as características do ABC e do ABM, mostrar porque o ABB é uma ferramenta de gestão adequada no ambiente de negócios atual.

Palavras-Chave: Processo orçamentário; Geração de valor; Orçamento baseado em atividades.

ABSTRACT

This paper analyzes, through bibliographic research, an alternative approach to the classic model of budgeting, that has potential to make the management control more effective: the activity-based budgeting (ABB). In the latest years, the use of activity-based budgeting and activity-based management (ABM) has been spread all over the organizations; however, the adoption of ABB, a natural extension of those two tools, is still far from being generalized. In order to justify the pertinence of this approach, the more common traditional budgeting deficiencies will be observed, as well as some pitfalls to be avoided in any budgeting method. Then, a relationship among strategy, the operational planning and the creation of value in organizations will be established. The goal of this study is, after identifying and discussing the features of ABC and ABM, show why ABB is an adequate management tool to the today's business environment.

Keywords: Budgeting; Value creation; Activity-based budgeting.

1. INTRODUÇÃO

O processo orçamentário é o principal instrumento à disposição das organizações para garantir a eficácia do controle gerencial. Muito se tem discutido, tanto no meio acadêmico, quanto no meio empresarial, sobre suas mazelas e disfunções. Existem várias propostas de melhoria, que tratam desde a atualização e o acompanhamento rotineiros de todo o processo, mantendo-se as características principais do processo tradicional (orçamento contínuo), até uma medida mais radical, que propõe o abandono do orçamento, com a introdução de um modelo de gestão mais flexível e descentralizado, a fim de eliminar as restrições que ele impõe às organizações (*beyond budgeting* - BB). Orçamentos flexíveis, base-zero e perpétuo são algumas outras abordagens alternativas ao método clássico de orçamento.

A tarefa de elaborar orçamentos continua a ser um dos maiores desafios para executivos e gerentes de qualquer lugar do mundo. No Brasil, ela ainda se encontra na fase do aprendizado porque, vivendo em uma economia instável por décadas, a maior parte das empresas negligenciava o planejamento e o controle de resultados, o que, em última instância, obstou a aquisição de competência e tradição no assunto. Entretanto, mesmo nos Estados Unidos, onde a cultura do planejamento está muito mais arraigada, as empresas, em linhas gerais, empregam os mesmos métodos de sempre. E têm enfrentado os mesmos óbices, ano após ano (LEAHY, 2002a).

Neste contexto, uma nova proposta vem ganhando mais atenção, principalmente, da comunidade acadêmica, e que promete, se não totalmente eliminar, pelos menos minimizar a abrangência das disfunções do orçamento: é o orçamento baseado em atividades (*activity-based budgeting* - ABB). Ancorado nas iniciativas bem sucedidas do custeio e da gestão baseada em atividades (respectivamente, ABC e ABM), o ABB se propõe, por meio da análise dos processos de negócios e da gestão da capacidade instalada, construir um orçamento, onde as atividades desempenhadas na organização sejam a base para o cálculo da demanda por recursos, para o período seguinte.

Para Cokins (1999), tardiamente se percebeu que o plano de contas, e o orçamento dele derivado, se espelhavam na estrutura organizacional, por áreas de responsabilidade, e não nos processos de negócio geradores de valor para os clientes. Pior, o orçamento não estava habilitado a visualizar o conteúdo das tarefas. Em resposta à crescente preocupação com as deficiências do orçamento tradicional, os executivos estão se afastando do planejamento por departamento e se aproximando das demandas do empreendimento e de uma orientação para processos.

Esta pesquisa almeja propor soluções para o seguinte problema: quais características devem ser consideradas desejáveis em uma abordagem alternativa ao orçamento tradicional, para que ela contribua para uma maior eficácia do processo de controle gerencial? A hipótese investigada, por meio de pesquisa bibliográfica, é a de uma abordagem, onde se destina mais importância à mensuração do consumo de recursos pelas atividades, que pelos departamentos; onde os processos existentes são analisados, a fim de se obter subsídios para a melhoria contínua; onde a gestão da capacidade instalada é uma preocupação constante; e onde é a melhor opção para minorar os efeitos das disfunções verificadas no processo tradicional, contribuindo para a eficácia do controle gerencial e, conseqüentemente, gerando valor nas organizações. Esta abordagem é o ABB.

O presente artigo está composto de seis seções. Na próxima seção, serão analisadas as deficiências do processo orçamentário tradicional; depois, estabelecer-se-á uma relação entre o planejamento e a geração de valor nas organizações, objetivo primordial entre os executivos no ambiente corporativo atual. Posteriormente, serão abordadas as premissas e características das metodologias baseadas em atividades: ABC, ABM e, principalmente, o ABB. Por fim, serão relacionadas às características do orçamento baseado em atividades que trazem melhorias para o planejamento operacional.

2. PROCESSO ORÇAMENTÁRIO TRADICIONAL

Existe demasiada bibliografia acerca das chamadas disfunções do orçamento tradicional, cuja obra de referência é o livro *Orçamento Empresarial*, de Glenn A. Welsch. Elas estão diretamente relacionadas às ações ou omissões dos agentes envolvidos no processo orçamentário, e têm como efeito a destruição de valor nas organizações. Uma dessas disfunções é o incentivo à política do “gaste ou perca”, em que um gestor utiliza, indiscriminadamente, todos os recursos colocados a sua disposição, no orçamento de um determinado exercício, para que esses valores não sejam reduzidos no período seguinte. Outra disfunção, intimamente ligada à primeira, refere-se à tendência em se estabelecer os valores do orçamento do exercício seguinte, com base em um acréscimo percentual sobre os números do período anterior; é o chamado orçamento incremental. Para Hope e Fraser (1997), defensores da eliminação dos orçamentos nas organizações, o modelo tradicional faz as pessoas sentirem-se subvalorizadas – como custos a serem reduzidos, e não ativos a serem desenvolvidos.

Brimson e Antos (1999), embora críticos do modelo tradicional, não vêem como benéfica a simples eliminação do processo orçamentário. Eles explicam que alguns gestores desapontados, tanto da área financeira, quanto da operacional, começaram a sugerir o abandono da prática orçamentária anual. O problema é que isto significaria mudar para uma visão de futuro sem planejamento. Eles consideram compreensível esse desejo, em função dos diversos problemas enfrentados pelo processo orçamentário. Entretanto, permanece a necessidade de se criar valor, que exige das organizações o estabelecimento de um conjunto de metas de desempenho e a identificação das ações, que proporcionarão o alcance dessas metas. Uma vez implementadas essas ações, surge a necessidade de se monitorar sua execução. Neste contexto, o orçamento torna-se uma ferramenta imprescindível para o controle gerencial exercido pelos gestores.

Em pesquisa realizada com executivos e consultores americanos, Leahy (2002a) cita algumas armadilhas que as empresas devem evitar no seu processo orçamentário:

- a) não possuir informações precisas sobre seus custos;
- b) iniciar o processo orçamentário, sem antes formular seu planejamento estratégico;
- c) os orçamentos de cima para baixo, impostos pela alta administração, e que não levam em consideração a experiência dos gerentes de linha, são, em geral, contraproducentes. Quando há uma relação biunívoca na preparação do orçamento, os gerentes se comprometem com as metas estabelecidas, o que os motiva e faz com que se sintam responsáveis pelos valores acordados;
- d) o pagamento de bônus a executivos e gerentes muitas vezes depende de sua capacidade de atingir as metas previstas no orçamento. Isso pode induzir à manipulação dos números. Uma política melhor, na avaliação do autor, seria atrelar a remuneração dos gerentes ao cumprimento de metas de desempenho, como, por exemplo, aumentar a satisfação dos clientes ou ampliar a participação da empresa no mercado;
- e) cenários estabelecidos no exercício anterior, e que serviram de base à elaboração do orçamento em vigor, poderão, em pouco tempo, estar desatualizados. Isto faz com que as empresas necessitem atualizar, continuamente, a destinação de seus recursos, respaldadas nas informações do presente, e não nas informações de algum tempo atrás;
- f) adquirir softwares para apoiar o processo orçamentário que não atendam às necessidades das empresas ou não sejam consistentes com seus processos de gestão. Não se deve esperar que a tecnologia adapte-se aos processos existentes, mas, sim, que as empresas determinem que tipos de tecnologia são aderentes a seus processos ou, então, que façam a reengenharia deles antes de obter a tecnologia;

- g) variações orçamentárias têm que ser investigadas. Deve existir um programa de educação orçamentária contínua, para mostrar, aos funcionários, o impacto, que o não cumprimento das metas orçamentárias pode ter sobre a organização. Ademais, a participação efetiva de todos nos estabelecimentos dessas metas, como já comentado, cria um sentimento, nos gerentes de linha, de propriedade do processo, motivando-os a investigar as razões das divergências.

Leahy (2002a) comenta, ainda, que o aperfeiçoamento das práticas orçamentárias, a fim de mitigar a incidência dessas armadilhas, pode esbarrar em uma cultura corporativa bem consolidada e resistente à mudança. Para isso, são essenciais diretrizes bem claras e o apoio da alta administração.

Neely et al. (2001) citam as doze principais críticas aos orçamentos:

- a) consomem tempo e possuem um custo elevado para serem postos em funcionamento;
- b) cerceiam a iniciativa e a flexibilidade e freqüentemente são um obstáculo para a implementação de mudanças (o enfoque resume-se a *como podemos cumprir o orçamento*, em vez de *como podemos maximizar nosso potencial*);
- c) raramente são focados na estratégia e quase sempre contradizem-na;
- d) adicionam pouco valor, especialmente levando-se em consideração o tempo despendido para elaborá-los;
- e) concentram-se na redução de custos e, não, na criação de valor;
- f) reforçam o controle e comando verticais;
- g) não refletem as estruturas emergentes de relacionamento que as organizações estão adotando;
- h) encorajam comportamentos inadequados e o *jogo* com os números (*gaming*);
- i) não são desenvolvidos nem atualizados com freqüência, geralmente uma vez por ano;
- j) são baseados em hipóteses pouco objetivas, trazendo reflexos na elaboração das metas;
- k) reforçam a criação de barreiras entre os departamentos mais do que incentivam o compartilhamento do conhecimento; e
- l) fazem as pessoas se sentirem subvalorizadas.

Brimson e Antos (1999) acrescentam alguns outros problemas oriundos dos orçamentos tradicionais (considerações semelhantes também são encontradas em Cokins):

- a) escondem desperdícios e ineficiências, mais do que identificam as fontes e causas das variações no processo produtivo, necessárias para a melhoria contínua;
- b) não consideram, formalmente, o nível das atividades a serem desempenhadas. Gestores eficientes considerarão essas atividades, por ocasião da elaboração do orçamento de seu departamento ou centro de custo; entretanto, este procedimento não faz parte dos processos formais de orçamento da maior parte das empresas;
- c) não focam a capacidade ociosa, apenas, os custos fixos e variáveis;
- d) seus relatórios são elaborados em termos estritamente financeiros. No entanto, como não é assim que o pessoal da área de operações raciocina, tendem a ser visto por eles como um demorado exercício de distribuição de planilhas e relatórios, cuja responsabilidade é da Controladoria, e que resulta em uma falta de comprometimento da área operacional. Outrossim, esses relatórios terão que ser, posteriormente, traduzidos para a linguagem operacional, antes de sua execução; e
- e) não correlacionam, explicitamente, a estratégia do negócio com as ações a serem executadas pelos empregados.

Hansen et al. (2003) identificaram uma argumentação compartilhada pelo ABB e pelo BB: as limitações na previsão e no planejamento, existentes em ambientes de incerteza, não tornam útil o orçamento tradicional (crítica do ABB) ou até mesmo dispensável (crítica do BB). Segundo os autores, evidências recentes de pesquisa com companhias francesas sugerem que, essas limitações, são os principais fatores, que originam insatisfação com os orçamentos.

3. PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E GERAÇÃO DE VALOR

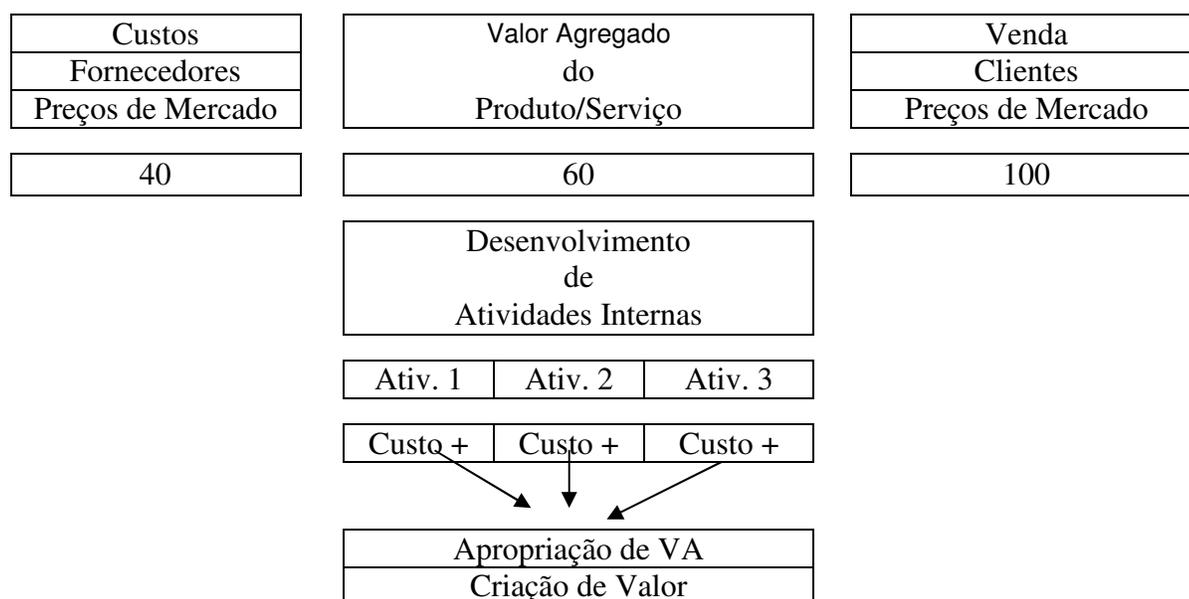
O orçamento deve atender a duas demandas presentes na atual conjuntura de negócios. A primeira, de delinear, em observância à estratégia estabelecida, as operações da empresa para um futuro próximo (normalmente, um ano). O orçamento deve traduzir, para o período a que se refere às proposições do planejamento estratégico, não apenas quanto aos fatores financeiros e quantitativos, mas também, quanto aos aspectos qualitativos e intangíveis (LUNKES, 2003). Brimson e Antos (1999) afirmam que o planejamento estratégico tem início com a análise das necessidades do consumidor, o conhecimento do mercado e da concorrência e a proposição de valor para a organização. Padoveze (2005) explica, que as metas inseridas nas diversas peças orçamentárias são oriundas do planejamento estratégico. Todavia, para Brimson e Antos (1999), a linguagem financeira dos orçamentos tradicionais cerceia qualquer discussão sobre as competências estratégicas ou ações-chave necessárias para a implementação da estratégia global.

A segunda demanda, de acordo com Lunkes, é criar o ambiente propício para a gestão da inovação e do aprendizado contínuo, para a autonomia das pessoas e para o incentivo à flexibilidade; em suma, reconhecer as opções que agregam valor.

Padoveze (2005, p.3) considera que “o atual foco das pesquisas sobre a missão das entidades empresariais está centrado no conceito de criação de valor”. Brimson e Antos (1999) concordam que a criação de valor, que ocorre quando os clientes da organização mostram-se dispostos a usar seus produtos ou serviços, tem sido a principal prioridade para os gerentes, hoje em dia. Para estes últimos, geração de valor e vantagem competitiva estão intimamente ligadas à gestão do conhecimento e da aprendizagem.

A Ilustração 1, a seguir, mostra como é adicionado valor no processo produtivo de uma organização:

Ilustração 1 - Processo de apropriação de valor



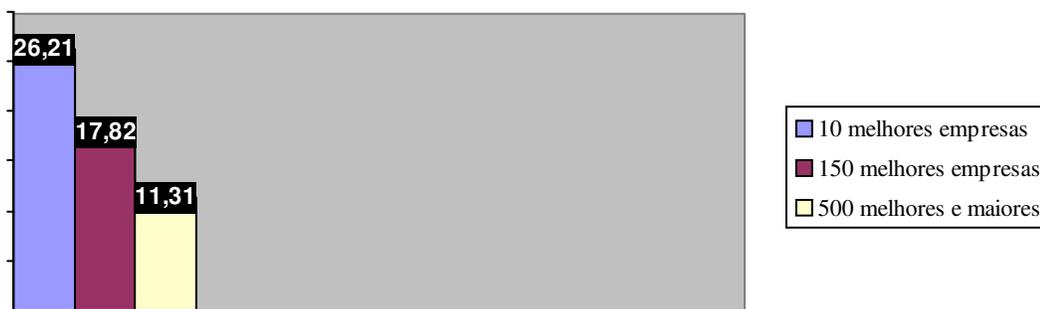
Fonte: (Padoveze, 2005)

Hope e Fraser (1997) alegam que muitas empresas estão descobrindo, quase sempre tarde demais, que o modelo econômico da segunda onda (era industrial) que privilegiava volume, escala e a absorção dos custos fixos, não são mais adequados ao ambiente competitivo da terceira onda (era da informação), em que inovação, serviço, qualidade, velocidade e conhecimento compartilhado são fatores cruciais. Neste contexto, o conhecimento e o capital intelectual são fatores chaves na competição. Ademais, há fortes evidências de que as empresas, que focaram a construção de seu capital intelectual, produziram excelentes retornos para seus acionistas e superaram seus competidores em todas as avaliações. Os autores complementam que o capital intelectual compõe a parte principal do valor de mercado da maioria das empresas. Maximizar o valor relativo aos ativos intelectuais tem um impacto muito maior na geração de valor para os acionistas, que maximizar os ativos financeiros. Essa mudança no enfoque exige novos modelos organizacionais e novas formas de gestão e avaliação de desempenho.

O gráfico 1 ilustra de forma inequívoca o resultado de uma gestão mais participativa e que valoriza o capital intelectual da organização. Ele estabelece uma hierarquia entre a rentabilidade do patrimônio nas 500 empresas do anuário Melhores e Maiores, da revista Exame, e nas 150 melhores empresas para trabalhar do Guia Exame-Você S/A. Quanto maior a satisfação dos funcionários com as organizações nas quais trabalham, maior o retorno para os acionistas. “Não é uma surpresa. Já se tornou redundante dizer que o investimento nas pessoas é um bom negócio” (GOMES, 2005).

Para Brimson e Antos (1999), tanto as entidades empresariais quanto as não empresariais adicionam valores intangíveis, em complemento aos financeiros, como à capacidade de inovação, o conhecimento do processo, a lealdade dos clientes à marca e a retenção de talentos. Tem sido incluída, cada vez mais, nas metas estratégicas, diretrizes acerca de medidas intangíveis, como satisfação dos clientes e moral dos empregados. Algumas companhias líderes em seus setores têm sofisticado sua compreensão a respeito dos inter-relacionamentos entre as áreas intangíveis e os resultados financeiros. Embora seja difícil para os sistemas contábeis mensurarem esse tipo de valor, há consenso nas organizações que é fundamental seus administradores compreenderem como ele é criado.

Gráfico 1 – Rentabilidade do patrimônio de empresas brasileiras



Fonte: (Gomes, 2005)

Um componente importante na criação de valor refere-se ao controle do processo, mais do que o do resultado. Focar os resultados finais pode inviabilizar a tomada de decisão nas organizações. Estas devem efetuar o controle de suas atividades e de seus processos de negócios, enquanto eles ocorrem; não, ao seu final. Controlando as atividades desta forma, as ações corretivas poderão ser tomadas oportunamente, reduzindo, por conseguinte, o custo associado ao retrabalho e às sobras ou refugos na produção (BRIMSON e ANTOS, 1999). Welsch (1983) compartilha deste entendimento: o gestor deve realizar o controle no momento da ação. Para o autor, a comparação do resultado real, com o previsto, significa, apenas, a medida da eficácia do controle.

Brimson e Antos (1999) propõem que o planejamento orientado para a criação de valor tenha início com a definição da visão e missão da empresa e a proposição de valor de seus produtos e serviços. Para alcançar a visão proposta, uma companhia vislumbra várias estratégias destinadas a atender suas áreas chave. Os objetivos estratégicos devem ser convertidos em ações tangíveis e mensuráveis, que melhorem a performance da organização. Para serem bem sucedidas, essas estratégias devem privilegiar os processos críticos. A identificação de quais processos são críticos é baseada no entendimento de quais deles são necessários para satisfazer os desejos dos consumidores, ao mesmo tempo em que criam uma proposição única de valor para a empresa. É nas atividades e nos processos de negócio, e não nos elementos de custo, que as organizações devem focar para criar valor.

4. Custeio e Gestão Baseados em Atividades

Segundo Cokins (1999), o objetivo inicial do ABC era simplesmente custear os produtos com mais precisão. Depois, as empresas passaram a considerar os custos das atividades, que eram alocados aos custos dos produtos, para propósitos mais operacionais (ABM), principalmente daqueles produtos menos rentáveis. Como é típico com as novas ferramentas gerenciais, as primeiras tentativas com o ABC e o ABM não foram tão bem sucedidas. Agora, está claro que as informações geradas pelo ABC possuem imensa utilidade, tanto para examinar a condição atual do empreendimento, como para alcançar uma situação desejada.

Nair (2000) acredita que, de posse das informações geradas pelo ABC e ABM, os gestores podem aperfeiçoar os processos de negócio e tomar melhores decisões sobre o uso dos recursos. Ele analisa uma pesquisa, em que usuários de um aplicativo para ABC/ABM, desenvolvido pela empresa ABC Technologies, Inc (posteriormente incorporada à SAS), informam como o custeio baseado em atividades estava sendo utilizado em suas organizações.

Uma constatação relevante obtida pela pesquisa é a de que as organizações estão efetivamente utilizando as informações contidas em seus sistemas ABC/ABM. Os relatórios gerenciais são mais difundidos nas companhias; em algumas delas, mais de 250 pessoas têm tido acesso às informações. Não apenas a informação está sendo compartilhada, mas também sua atualização tem sido procedida em bases regulares, conforme pode ser visto no Quadro 1:

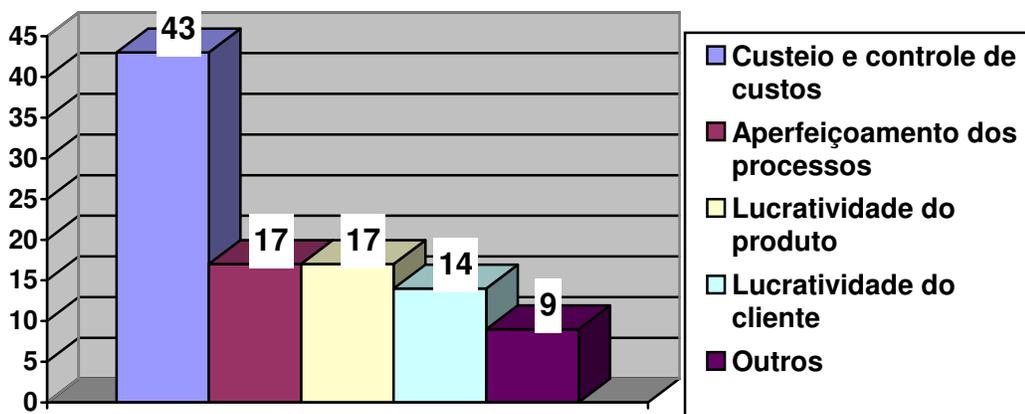
Quadro 1 - Constatações da pesquisa sobre implementação de um sistema ABC/ABM

TEMA	CONSTATAÇÕES
Objetivo	O custeio do produto/serviço foi mencionado, com maior frequência, como o principal objetivo para implementação do sistema ABC/ABM.
Integração	Seis em dez respondentes assinalaram que o sistema deve estar integrado ao sistema ERP (<i>Enterprise Resource Planning</i>).
Frequência	Dois terços dos entrevistados atualizam o sistema e emitem relatórios, pelo menos, trimestralmente.
Compartilhamento	A maioria afirmou que compartilha as informações oriundas do sistema com mais 10 a 24 pessoas.
Abrangência	A quantidade média de unidades/divisões que usam correntemente o ABC/ABM é 3,4 por organização.
Tendência	Mais da metade disse que o ABB é um objetivo principal para os próximos 12 meses.

Fonte: (Adapatdo de Nair, 2000)

Em outra pesquisa, conduzida com os membros do Better Management (2005), obteve-se um panorama semelhante sobre a principal utilidade do ABC. O Gráfico 2 apresenta o resultado da pesquisa:

Gráfico 2 - Objetivos principais de uma organização na implementação de um sistema ABC



Fonte: (Better Management, 2005)

Sobre o grupo funcional que conduziu a implementação do sistema, a pesquisa concluiu que, em metade dos casos, a iniciativa partiu da área financeira; nas demais situações, a implementação coube à área operacional (20%), a equipes multifuncionais (14%), à área de marketing e vendas (5%) e, os restantes nove por cento, a outras áreas.

Com relação aos principais desafios na implementação da metodologia, foram citados o desenho e construção do modelo (30%), a coleta de dados (22%), a atualização e manutenção do modelo (18%), a integração e inserção de dados (11%), a divulgação de relatórios e disseminação das saídas do sistema (10%) e outros desafios (9%).

Para uma perfeita compreensão dos conceitos atinentes às metodologias baseadas em atividades, faz-se mister obter de Brimson e Antos (1999) a definição de dois termos que se farão presentes nesta e nas seções seguintes:

- a) atividade - é simplesmente o trabalho executado na transformação de entradas em saídas. A atividade principal é aquela que contribui diretamente para a consecução do objetivo de um departamento; ela possui uma saída mensurável, capaz de ser quantificada. Já a atividade secundária é aquela que apóia as atividades principais da organização, como, por exemplo, os trabalhos dos setores administrativo, de supervisão, de treinamento, e de secretaria; e
- b) processo de negócio - é um conjunto estruturado de atividades interrelacionadas e interdependentes que consomem recursos com vistas a atingir um objetivo específico, que é gerar uma saída (produtos ou prestação de serviços). As atividades de um processo vinculam-se pelas saídas que uma atividade transfere às outras. Um processo de negócio transcende as fronteiras departamentais. A análise desses processos descreve seus clientes, fornecedores e limites de cada um, bem como, as interfaces entre eles. A análise contumaz das atividades e processos permite aos funcionários avaliarem a execução de suas tarefas.

Brimson e Antos (1999) entendem que uma responsabilidade primordial das organizações é assegurar que as atividades secundárias aumentem a eficiência das atividades principais e não desperdicem recursos, que poderiam ser empregados em outras tarefas.

Para os autores, a análise de um processo de negócio direciona a atenção dos administradores para a interdependência existente entre os departamentos. Isto compele os gestores a considerarem os departamentos subsequentes, na linha de produção, como clientes, e a conscientizarem-se de que o desempenho de suas atividades produz impacto nas atividades ulteriores do processo. A fim de reduzir custos ou criar um diferencial competitivo, as organizações devem incluir seus fornecedores e clientes externos, componentes de sua cadeia de valor, na análise de seus processos de negócios.

Com o fito de orientar as organizações, por ocasião da descrição de seus processos de negócio, a já extinta empresa de consultoria Arthur Andersen e a The American Productivity and Quality Center desenvolveram um esquema de classificação de processos, constante do Quadro 2:

Quadro 2 - Esquema de classificação de processos

CATEGORIAS	DESCRIÇÃO
PROCESSOS OPERACIONAIS	compreender mercados e clientes
	elaborar visão e estratégia
	desenvolver e projetar produtos e serviços
	vender
	produzir e entregar mercadorias ou serviços
	faturar e prestar serviços pós-venda
PROCESSOS ADMINISTRATIVOS E DE APOIO	desenvolver e gerenciar recursos humanos
	gerir informação
	gerenciar recursos físicos e financeiros
	gerenciar ambiente e segurança
	gerir relações institucionais
	gerir mudanças e aperfeiçoamentos

Fonte: (adapatdo de Brimson e Antos, 1999)

As organizações podem utilizar este esquema como um guia para criar suas próprias visões dos processos críticos, personalizando-os de acordo com suas atividades e seu modelo de negócios. A classificação deve ser esmiuçada em sentido descendente, de forma que a análise dos processos chegue até as atividades, passando pelos subprocessos. Para ser eficiente, a administração deve compreender como as tarefas fluem horizontalmente, através da estrutura hierárquica da organização. Caberá a cada organização a análise da relação custo x benefício entre o nível de acurácia pretendido na descrição das atividades e processos, e o custo de coleta e análise dos dados.

Na contabilidade por atividades, é particularmente importante que os custos, sempre que possível e viável economicamente, sejam associados aos objetos de custo. Esta associação alerta os administradores para os custos indiretos ou compartilhados (de vendas, administrativos, de engenharia, etc.), que, de outra forma, seriam de difícil controle. Estes custos são controláveis porque se estabelece uma relação de causa e efeito entre os recursos consumidos e as atividades desempenhadas (BRIMSON e ANTOS, 1999). Esta relação é estabelecida por meio de um fator, denominado direcionador de custos, que indica como as atividades consomem os recursos da organização, ou, como os produtos absorvem os custos das atividades. Para Brimson e Antos, a atribuição às atividades, de 80 a 90 por cento dos recursos consumidos nos departamentos, garante uma gestão adequada dos custos.

Um tema relevante tratado pelo ABM é a gestão da capacidade instalada. Uma vez que um custo é identificado como fixo, a atitude prevalecente entre os gestores é a de que não há muito que se fazer. No entanto, em vez de ponderar sobre algo que não pode ser modificado - custos fixos - a administração do

empreendimento deveria focar as capacidades utilizadas e não utilizada. Quando uma organização torna visível o excesso de capacidade, os executivos podem facilmente reconhecer o problema e, mais bem informados, tomar uma decisão sobre o que fazer com esse excesso. Eles podem vender, alugar, consolidar operações de outras unidades ou utilizar o tempo ou espaço disponível para outros propósitos, inclusive futuras expansões. Alguns contadores se preocuparão com a contabilização da capacidade ociosa. A questão mais importante, entretanto, para Brimson e Antos (1999), é como gerir essa capacidade. Uma vez resolvida esta questão, a contabilidade conseguirá determinar um modo efetivo de atribuir os custos dessa ociosidade. Os autores sugerem que a diferença, entre os recursos gastos para manter a organização em condições de pleno funcionamento e os efetivamente consumidos na atividade produtiva, deveria ser acumulada em uma conta intitulada “excesso de capacidade”.

Aumentos no volume de produção, por diminuir a capacidade ociosa e diluir os custos considerados fixos em uma quantidade maior de produtos, podem melhorar as margens de lucro e, conseqüentemente, criar valor. Entretanto, Brimson e Antos (1999) alertam que muitas empresas acabam descobrindo que aumentos no volume podem resultar em elevação nos custos fixos, quando a capacidade e os gargalos na produção não são devidamente gerenciados. São as *deseconomias* de escala (LOPES, 2005).

Outro aspecto de importância para a gestão das organizações é a avaliação do desperdício, consubstanciado nas atividades que não agregam valor, como, por exemplo, estocagem, ajuste de máquinas, movimentação de material, inspeção/controle de qualidade. Segundo Brimson e Antos (1999), para gerar valor, uma organização deveria buscar a eliminação do desperdício, por meio de um sistema de controle gerencial, baseado na análise das atividades e processos, que identifique e destaque o volume desse desperdício.

5. Orçamento Baseado em Atividades

5.1 Características

De acordo com Cokins (1999), muitas organizações consideram que as informações geradas pelo ABC possuem três utilidades principais: aumentar a visibilidade dos custos (ABC), prover imediato apoio ao processo decisório (ABM) e possibilitar o planejamento das operações (ABB). Esta última utilidade está começando a atrair o interesse dos usuários mais avançados do ABC. Para Leahy (2002b), embora o ABC tenha se difundido bem na década de 1990, o mesmo não ocorreu com o ABB, que não teve seu potencial devidamente aproveitado no período. Na pesquisa conduzida pela ABC Technologies, verificou-se que o processo de construir um orçamento, baseado nas atividades necessárias para alcançar os objetivos estratégicos da organização, está na *tela de radar* de mais da metade dos respondentes. A pesquisa indica que, quanto mais experiente o usuário do sistema ABC/ABM, maior a probabilidade de a implementação do ABB se tornar um objetivo nos próximos 12 meses (NAIR, 2000).

Cokins (1999) explica que, ao serem capazes de visualizar a variação dos custos de acordo com o nível de atividade, os gestores podem prever, com mais acurácia, a demanda por recursos. Podem, ainda, com essa informação, realçar as áreas que precisam de mais foco e atenção, considerar soluções alternativas e, por fim, tomar decisões.

Cokins (1999) assevera que o propósito amplo de um orçamento deveria ser o de predeterminar o nível de recursos, em termos de pessoas, material, suprimentos e equipamentos, necessários para uma organização atender à demanda de trabalho esperada. Como o orçamento tradicional se limita a acrescentar, sobre a base de dispêndios de períodos anteriores, um percentual relativo à inflação, o autor conclui que sua elaboração começa erroneamente pelos custos. Ademais, o orçamento tradicional considera que alguns custos são fixos, o que tende a tornar o desperdício menos visível. Já o ABB procura

reverter à equação tradicional do orçamento: em vez de vincular a elevação dos gastos a um percentual desejado de aumento na receita, ele planeja o fornecimento de recursos em função da demanda prevista. Entretanto, com o ABB, os gestores não devem considerar que terminaram o processo por, simplesmente, terem orçado o volume das atividades. Os custos das atividades devem ser acumulados, em seguida, nas contas do livro razão e nos centros de custos existentes no plano de contas da entidade.

Leahy (2002b) entende que o resultado final de um processo de planejamento baseado em atividades é capaz de mostrar à administração onde a demanda por determinadas atividades é mais forte e onde é mais fraca. Isto ajuda a organização a gerir os recursos com mais sabedoria. Pode até determinar a lucratividade futura de um novo cliente. Neste cenário, o ABB melhora a capacidade de previsão das condições futuras do negócio.

Fundamentalmente, o ABB se concentra no entendimento das atividades e suas inter-relações para atingir os objetivos estratégicos. Ele traduz a estratégia do negócio em atividades necessárias a sua implementação. O foco está mais nas atividades e na capacidade instalada da organização, que nos recursos. É difícil para um orçamento elaborado com base em recursos (mão-de-obra, matéria-prima, aluguel etc.) prover o adequado discernimento à administração. É mais fácil para qualquer funcionário interagir com um orçamento por atividades porque ele é baseado no trabalho que as pessoas executam. As técnicas tradicionais que camuflam os relacionamentos de causa e efeito entre os recursos e os produtos devem dar lugar a uma abordagem baseada no orçamento por atividades (BRIMSON e ANTOS, 1999).

Cokins (1999) considera mais do que natural à tendência em se utilizar as informações produzidas pelo ABC para gerar um orçamento baseado em atividades. Os gestores, para planejar o volume de mão-de-obra e suprimentos, necessários para as operações do exercício seguinte, precisam de parâmetros, que estabeleçam uma relação de causa e efeito entre o nível de atividade e o consumo daqueles recursos; esses parâmetros são os direcionadores de recursos. Com isso, os gestores estarão habilitados a traduzir a demanda futura por atividades em quantidade de mão-de-obra e de suprimentos necessários para atendê-la.

Brimson e Antos (1999) citam alguns benefícios do emprego do ABB:

- a) delega responsabilidade aos funcionários para conduzir as atividades, a fim de atingir suas metas de desempenho;
- b) apresenta uma visão mais realista do volume das atividades a serem desempenhadas, incluindo os impactos nas alterações ao nível dessas atividades;
- c) gera idéias sobre origens de variações no processo produtivo, provenientes de exigências de clientes ou condições especiais de produtos ou serviços;
- d) provê as ferramentas necessárias para compreender como produtos ou serviços criam demanda por atividades específicas que, por sua vez, conduzem à identificação dos recursos necessários;
- e) incorpora a visão de processo, que apresenta, explicitamente, as interdependências entre os departamentos;
- f) dá visibilidade para gerenciar o excesso ou a insuficiência da capacidade instalada.

Cokins (1999) admite que diferenças entre o gasto e o consumo de recursos sempre existirão. Enquanto o gasto está relacionado à manutenção da capacidade instalada, o consumo diz respeito à efetiva utilização da capacidade no processo produtivo. Essa diferença representa a capacidade ociosa. O que importa nesses casos não é o valor absoluto do excesso de capacidade, que pode ser fruto de decisões estratégicas (manter, por exemplo, funcionários e suprimentos excedentes, em prevenção a possíveis oscilações na demanda) ou de deficiências no planejamento, mas, sim, o percentual existente acima de um limite aceitável, necessário para a condução das operações, em atendimento à demanda prevista. Assim, qualquer pequeno erro originário de estimativas imprecisas é minimizado, visto que o objetivo verdadeiro

é gerir a utilização da capacidade.

Cokins (1999) explica que, no caso de material, o problema de equilibrar recursos consumidos com recursos gastos não é tão relevante, haja vista a possibilidade de estocagem do material adquirido. Nesta situação, o único desperdício que poder-se-ia verificar é o relativo ao custo da armazenagem. Já no caso de aquisição de mão-de-obra em quantidade muito superior à que será efetivamente utilizada, uma vez que não pode ser estocada, a problemática assume contornos mais relevantes.

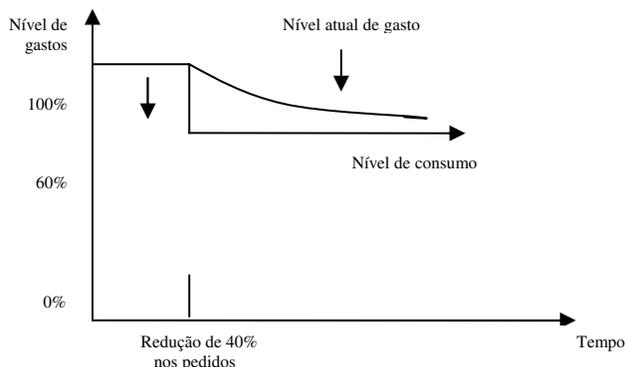
O autor explica que, por mais ágil que seja uma organização, ela nunca conseguirá, instantaneamente, equilibrar a oferta de recursos com a demanda. Assim, os efeitos de alterações ao nível de consumo serão sentidos com mais rapidez que os do nível de gastos.

Imagine-se uma organização que venha experimentando níveis estáveis de demanda de seus clientes, com utilização integral de sua força de trabalho, e, de repente, depara-se com uma retração de 40 por cento na quantidade de pedidos. Assuma-se, ainda, que esta queda seja permanente. A Ilustração 2 esclarece a situação, ao mostrar como o consumo dos recursos com pessoal refletiu, de imediato, a nova estrutura de custos da organização, e como ele se distanciou do gasto com esses mesmos recursos, que demoraram mais tempo para se adequar à nova realidade.

Isto acontece porque, embora a organização possa se desfazer imediatamente de parte de sua mão-de-obra direta, gastos relativos a supervisores e pessoal administrativo necessitarão de algum tempo adicional para serem eliminados. Cokins afirma que o ABB provê, com seus direcionadores de custo, uma clara visualização desse tipo de problema.

Para Leahy (2002b), o planejamento operacional se inicia com o levantamento do imobilizado e do número de pessoas à disposição da companhia; em outras palavras, a capacidade instalada da organização para atender à demanda dos clientes. O ABB determina, então, a quantidade de recursos necessários para manter essa capacidade. Posteriormente, a metodologia se atém ao impacto que uma demanda adicional provocaria na capacidade instalada e quanta capacidade adicional, em termos monetários, poderia ser requerida para atender à demanda futura.

Ilustração 2 - Recursos consumidos versus recursos gastos



Fonte: (Cokins, 1999)

Brimson e Antos (1999) acreditam que uma organização bem administrada, que não utilize o ABB, pode traçar o mesmo panorama sobre sua capacidade instalada que uma outra, adepta da metodologia. Porém, um orçamento formal, baseado em atividades, facilita esse processo, tornando-o menos intuitivo e estimulando muito mais questionamentos e alternativas. O ABB não somente ajuda os gestores a entender em que atividades o dinheiro está sendo gasto e consumido, como também auxilia-os na compreensão de qual tarefa devem desempenhar. Com esta informação, a administração pode decidir sobre o melhor emprego dos recursos da organização. Um orçamento baseado em atividades consegue identificar, ainda, o desperdício e os itens que não agregam valor, de forma que a administração possa, rapidamente e

e com clareza, rever seus processos. Assim, todos podem trabalhar para reduzir ou eliminar estes desperdícios.

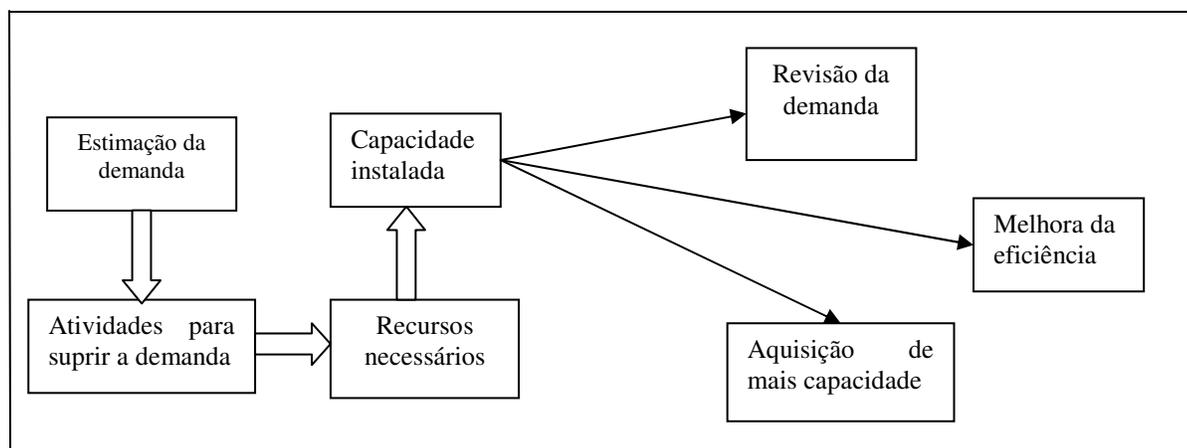
O ABB também tem a capacidade de transformar o entendimento difundido nas organizações sobre o custo fixo. Na contabilidade da empresa, muitos custos se apresentam como se fossem realmente fixos. No entanto, uma vez acumulados nas atividades, verifica-se que muitos deles são variáveis, pois as taxas do direcionador são ajustadas em uma base verdadeiramente variável. Dependendo do horizonte de planejamento, quase todos os custos são variáveis para decisões de longo prazo. Com as metodologias baseadas em atividades, expressões do tipo *custos fixos versus custos variáveis* são transformadas em uma maneira diferente de se pensar sobre o custo de consumir os recursos, visto que elas revelam o comportamento variável dos custos (COKINS, 1999).

Para VanZante (2002), o ABB identifica o nível de recursos requeridos para executar cada atividade, a relação entre as atividades e o resultado obtido, e como mudanças na expectativa dos resultados afetarão as atividades correlatas. Com o ABB, a administração tem a oportunidade de se concentrar em questões do tipo: por que as atividades são executadas, qual seu custo e com que frequência elas precisam ser executadas ?

O fluxo das informações no ABB, em que se busca alcançar um equilíbrio operacional, poderia ser resumido pela Ilustração 3. Para se calcular os recursos capazes de atender à demanda, prevista com base no estudo do mercado e nas necessidades dos clientes, deve-se definir quais atividades são imprescindíveis para o negócio. Depois, confronta-se a necessidade de recursos com a capacidade disponível, de onde surgem três possibilidades: rever o planejamento da demanda, melhorar a eficiência do consumo dos recursos pelas atividades ou obter mais capacidade, que pode ser a contratação de pessoal, aluguel ou aquisição de fábricas, equipamentos, entre outras. Realizados estes ajustes, pode-se partir para a elaboração do plano financeiro.

Sobre o controle dos resultados, Brimson e Antos (1999) entendem que avaliar o desempenho de uma atividade por uma única medida pode gerar distorções. A chave para uma administração eficiente é assegurar dimensões múltiplas de performance; e isto só é possível quando o sistema de gestão por atividades incorpora tanto medidas financeiras quanto não financeiras. É importante implantar, em primeiro lugar, medidas para o processo de negócio e, só então, criar medidas de desempenho para cada atividade, a fim de atingir as metas do processo. Caso contrário, há o risco de atividades apresentarem excelentes indicadores, que não atenderão, todavia, ao objetivo maior, que é a eficiência do processo.

Ilustração 3 - Diagrama do equilíbrio operacional do ABB



5.2 Perspectivas

Para Leahy (2002b), encontrar a melhor maneira de se aplicar o ABB requer treinamento contínuo. Normalmente, quando uma nova prática de negócios surge, as empresas que estão adotando a nova ferramenta tem acesso ao *benchmark* das organizações líderes. Este, entretanto, não parece ser o caso do ABB. Pouquíssimas corporações possuem experiência com o ABB, e aquelas que já a possuem não a divulgam muito, talvez porque não tenham experiência suficiente para extrair conclusões significativas da metodologia. Ele cita organizações que adotaram o ABB nos Estados Unidos: Conco Foods, Caterpillar, Levi Strauss, U.S. Small Business Administration e U.S. Navy's Atlantic Feet.

Leahy (2002b) explica, ainda, que existe uma certa dificuldade da iniciativa privada para pôr o ABB em prática; enquanto isso, no setor público americano, parece haver progressos. Por quê? Uma explicação é que as empresas privadas têm que prestar contas a seus acionistas, o que pode refrear a disposição dos executivos para se envolver em iniciativas de longo prazo, que poderiam comprometer os rendimentos de curto prazo. A administração pública, por sua vez, é impelida por um mandato, não por lucros, de forma que os órgãos governamentais conseguem mais margem de manobra para desenvolver uma metodologia como o ABB, sem serem pressionados para apresentar resultados imediatos.

Outra dificuldade observada por Leahy (2002b), na implementação do ABB, refere-se ao auxílio da tecnologia da informação (TI). O ABC/ABM permaneceu um conceito restrito às salas de aula até o desenvolvimento de softwares para auxiliar sua implementação. O mesmo, provavelmente, valerá para o ABB. Uma vez que os aplicativos estejam plenamente consolidados, a adoção da ferramenta será difundida.

Leahy (2002b) acredita que, quanto mais variações forem observadas nas atividades desempenhadas em uma empresa, menos precisas serão as previsões do custo das atividades futuras. O ABB tende a se adequar melhor em empresas com culturas organizacionais abertas para uma visão de processo e em ambientes nos quais um grande número de pessoas desempenham atividades padronizadas, como, por exemplo, serviços de central de atendimento, serviços bancários, financeiros e de contabilidade.

Hansen et al. (2003) entendem que em mercados mais estáveis, onde as tendências de longo prazo possam ser previstas com alguma precisão, soluções baseadas no planejamento (ABB) podem ainda ser as melhores. Já em um mercado imprevisível e de mudanças rápidas, talvez as soluções baseadas em uma gestão sem orçamentos, com controles mais ágeis, sejam apropriadas (ex.: indústria da moda, na qual as tendências são volúveis e de difícil previsão). Os autores acreditam que o enfoque do *beyond budgeting* seja mais apropriado naquelas organizações em que as reestruturações dos processos de negócio sejam mais necessárias, que podem, ou não, coincidir com as turbulências com que se deparam nos seus ambientes de negócio. Eles vislumbram, ainda, que a sinergia entre a prática e a pesquisa criará um enfoque na contabilidade gerencial superior ao desenvolvido, separadamente, por cada abordagem.

Cokins (1999) suspeita que, em longo prazo, rápidas mudanças no comportamento de competidores e clientes poderão inspirar as organizações a abandonar o processo orçamentário anual, em favor da utilização do orçamento como uma *tela de radar*, continuamente atualizado, a fim de fornecer projeções, em intervalos periódicos, não relacionadas ao calendário anual. Adicionalmente, o propósito de um orçamento não será, necessariamente, para controle de resultado, mas, simplesmente, para a orientação da direção a ser seguida pela organização. Neste contexto, o ABB convergirá com o emergente movimento gerencial destinado à gestão da capacidade ociosa.

6. CONCLUSÕES

Independentemente da abordagem a ser utilizada, os gestores não devem olvidar-se das armadilhas do processo orçamentário; entretanto, no ABB, elas tendem a ser superadas, pois a ênfase do orçamento estará concentrada na análise dos processos de negócio, na gestão da capacidade instalada, no abandono da idéia de que um custo possa se comportar indefinidamente como fixo e na definição das atividades que as pessoas devem desempenhar para implementar a estratégia. Especificamente, com relação a este último aspecto, o orçamento se torna aderente e vinculado à estratégia, porque o ABB consegue transformá-la em uma estrutura de processos e atividades, facilitando, sobremaneira, a compreensão do pessoal da área operacional sobre seu trabalho, e trazendo, como conseqüência, mais motivação no desempenho das funções.

Ademais, no ABB, a organização terá informações mais acuradas sobre o custo de seus produtos; as peças orçamentárias não serão elaboradas com base nos valores dos períodos passados, o que perpetua ineficiências; nem os gestores se sentirão incentivados a despender todos os recursos consignados no seu orçamento, pois o foco alterar-se-á dos procedimentos formais de controle para a geração de resultados. Todos estes fatores geram valor para a organização, fundamentando a hipótese da pesquisa.

Embora seja o próximo passo lógico para quem já usa o ABC, não há necessidade de, na implementação do ABB, a organização já utilizar aquele sistema de custeio. Ambos podem ser introduzidos simultaneamente. Há que se ressaltar, todavia, a natural resistência a mudanças nas organizações, por ocasião da introdução de novas ferramentas gerenciais, e o tempo de maturação do projeto, que não será curto. Por isso, é importante que o incentivo venha de cima, dos executivos seniores, e que a equipe que vai implementar o projeto seja composta de elementos dos diversos setores da organização, para gerar o necessário comprometimento. É provável, ainda, que o ABB, para ter seu emprego mais disseminado nas organizações, seja submetido à mesma dependência de soluções de TI, havida com o ABC.

Por fim, deve-se deixar claro que o ABB não é, nem poderia ser, a panacéia para os problemas gerenciais das empresas, até porque o ambiente de negócios atual é extremamente dinâmico, o que exige constantes adaptações e evoluções das ferramentas de gestão. Outrossim, seus conceitos carecem de mais aplicação no mundo corporativo, para atestar sua funcionalidade, pois a metodologia ainda se encontra muito apegada à área acadêmica. Em função disto, sugere-se um incremento nas pesquisas sobre a aplicação do ABB nos diversos setores da atividade econômica (indústria, comércio, administração pública, serviços regulados pelo Estado etc.), seja no Brasil ou em outros países.

7. REFERÊNCIAS

- BETTER MANAGEMENT. *Activity Based Costing: how ABC is used in the organization*, set2005. Disponível em <http://www.bettermanagement.com/library/libraryList.aspx?f=9>. Acesso em 17out2005.
- BRIMSON, J. e ANTOS, J. *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1999.
- COKINS, G. *New age accounting: activity-based budgeting (ABB)*. SAS White paper, [1999] Disponível em <http://www.bettermanagement.com>. Acesso em 24ago2005.
- GOMES, M. T. *Empresa saudável, pessoas nem tanto. Edição especial Exame Você S/A, 150 melhores empresas para você trabalhar*, Carta do editor, 2005.
- HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 2003, vol. 15, p. 95-116.

- HOPE, J. e FRASER, R. Beyond budgeting ... breaking through the barrier to the third wave. *Management Accounting*, dez/1997.
- LEAHY, T. As 10 maiores armadilhas do orçamento. *HSM Management*, nº32, mai-jun/2002a.
- LEAHY, T. The ABB Edge. *Business Finance*, set2002b. Disponível em <http://www.businessfinancemag.com>. Acesso em 22jul2005.
- LOPES, H.A. Aplicação de métodos quantitativos na segregação do custo misto em seus componentes fixos e variáveis. *Revista Pensar Contábil*, nº27, fev/abr2005, p.18-25.
- LUNKES, R.J. *Manual de orçamento*. São Paulo: Atlas, 2003.
- NAIR, M. Activity-Based Costing: Who's using it and why ? *Management Accounting Quarterly*, spring 2000.
- NEELY, A.; SUTCLIFF, M. R. e EYNS, H. R. *Finance & performance management: driving value through strategic planning and budgeting*, 2001. Disponível em http://www.accenture.com/xdoc/en/services/finance/fpm_thought_planning.pdf. Acesso em 09mai 2005.
- PADOVEZE, C.L. *Planejamento Orçamentário*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.
- VANZANTE, N. R. Beyond Budgeting: A Better Way to Predict Spending. *CPA Letter*, abr2002. Disponível em <http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/apr2002/supps/audit5.htm>. Acesso em 18abr2005.
- WELSCH, G. A. *Orçamento empresarial*. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. 4ed. São Paulo: Atlas, 1983.