

**XXIII Encontro Técnico AESABESP
Norma para elaboração dos Trabalhos Técnicos**

**PROPOSTA PARA UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO BASEADO EM
ATIVIDADES – ABB NA ÁREA DO SANEAMENTO AMBIENTAL**

Gustavo Sousa Nilo Bahia Diniz⁽¹⁾

Engenheiro Civil - Escola de Eng^a Mauá;

Pós-Graduação em Eng^a de Saneamento Básico - Faculdade de Saúde Pública USP;

Pós-Graduação em Meio Ambiente e Sociedade - Fundação Escola de Sociologia e Política de São Paulo;

MBA em Gestão Empresarial – Fundação Getúlio Vargas - FGV.

Atualmente responde como Gerente do Setor de Produção da Sabesp, em São José dos Campos / SP.

José Carlos Vilela²

Engenheiro Civil – Escola de Engenharia de Lins

Pós graduação em Saúde Pública - UNITAU

Atualmente responde como Gerente Departamento Distrital da Sabesp, em São José dos Campos / SP.

Marina de Moura Campos³

Assistente Social – UNIVAP

Pós graduação em Administração de Empresas – cursando - Fundação Getúlio Vargas - FGV

Endereço⁽¹⁾: Rua Paulo Setúbal, 19 – Vila Adyana – São José dos Campos – São Paulo - CEP: 12.216-190 - Brasil - Tel: +55 (12) 3904-3236 - Fax: +55 (12) 3904-3205 - e-mail: [gnbdiniz@sabesp.com.br](mailto:gnbodiniz@sabesp.com.br).

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo apresentar uma proposta para utilização do orçamento baseado em atividades na área do saneamento ambiental, apresentando conceito e descrição do ABB – Orçamento Baseado em Atividades, suas etapas, vantagens e desvantagens, para implementação nas empresas da área saneamento, concluindo que a adoção deste orçamento permite um melhor custeio de produtos, processos ou atividades e tomadas de decisões mais sensatas, além de melhor alocação de recursos para apoiar as prioridades da organização.

PALAVRAS-CHAVE: custeio, orçamento ABB, atividades

TEXTO

1. INTRODUÇÃO

O Orçamento Baseado em Atividade, *Activity Based Budgeting* (ABB), surgiu a partir do uso pelas empresas do Custeio Baseado em Atividades, o *Activity Based Costing* (ABC), e tem como objetivo e missão identificar os recursos que devem ser alocados para cada atividade e como estas estão contribuindo para a satisfação dos clientes e melhora dos produtos. O ABB é um plano quantitativo e financeiro que leva a empresa a focalizar as atividades capazes de fazer com que a empresa atinja seus objetivos estratégicos. Segundo Horngren , Foster e Datar(apud Lunkes, 2003, p.123) dizem que:

"o orçamento por atividade centraliza a atenção no custos das atividades necessárias a fabricação e venda de bens e serviços. Ele decompõe os custos indiretos em centros de custos com atividades homogêneas .Os gestores utilizam o critério de causa e efeito para identificar os direcionadores de custos de cada um desses centros de custos indiretos."

O orçamento por atividade quantifica as atividades esperadas pela empresa que serão capazes de produzir os níveis esperados de produtos e quantifica também os recursos financeiros conforme as metas estratégicas estabelecidas.

Para (Lunkes, 2003, p.124) :

"O orçamento por atividade é mais amplo e conecta-se com outras funções da administração. Além de ser parte do sistema de custos, é parte do processo de planejamento global estratégico global, como também do sistema de controle que monitora as operações de um período específico."

Enquanto o ABC tem por objetivo determinar o custo de produtos e processos, o ABB tem por objetivo determinar a quantidade de recursos necessários para alcançar o nível de produção desejada.

2. DESENVOLVIMENTO

Conceito e Descrição do ABB – Orçamento Baseado em Atividades:

O ABB - Orçamento Baseado em Atividades analisa os produtos ou serviços produzidos, que atividades são exigidas para produzir esses produtos ou serviços, e que recursos precisam ser orçados para executar essas atividades. É o contrário do ABC – Custeio Baseado em Atividades.

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 atividade porque ele é baseado no trabalho que as pessoas executam.

O sistema orçamentário baseado em atividades produz uma série de indicadores que devem ser escolhidos pelos gestores de cada centro de custo de acordo com a utilidade destes para determinação das atividades aos objetos de custos.

Este sistema orçamentário funciona como um guia para o tomador de decisão a fim de conduzir a empresa aos objetivos ao mesmo tempo em que permite medir através de dados financeiros, físicos e índices de produtividade se o desempenho de processos e atividades está proporcionando a concretização das metas estabelecidas no planejamento estratégico.

Quando da elaboração do orçamento por atividade pode-se incluir um maior número de parâmetros com finalidade de análises, sendo que estes podem ter origem fora do sistema contábil da empresa, ou seja, em outra parte integrante do Sistema de Informações Gerenciais como, por exemplo, um sistema de manutenção em equipamentos.

O orçamento por atividades proporciona as empresas um maior controle de recursos, maior número de informações e uma maior base para projetar os direcionadores de recursos permitindo que os gestores possam adquirir, fornecer ou manter apenas os recursos necessários para a realização das atividades que serão orçadas no futuro. Quando se planeja a atividade e é preciso reduzir os custos, este método de orçamento torna-se eficiente no que tange a aplicação de recursos, pois ele é capaz disciplinar e controlar mais eficientemente o uso dos recursos financeiros.

O orçamento por atividades pode ser implementado através de 8 etapas capazes de prever e relacionar a maioria de custos e despesas com um determinado mix de volume de produção, serviços ou necessidades de atender as necessidades dos clientes.

2.1 As etapas do orçamento por atividades

O orçamento por atividades flui dos produtos, serviços e clientes para os recursos em oito etapas, que seguem:

1º Etapa: Determinar a demanda projetada para cada produto ou serviços (objeto de custo);

- Começa-se com a estimativa do volume e mix de produtos e vendas esperadas. As estimativas incluem não apenas os produtos e serviços que serão vendidos, mas também os clientes que os comprarão. O orçamento deve incluir o máximo de informações possível sobre a produção, bem como sobre o mercado.

2º Etapa: Identificar a taxa de consumo da atividade pelo objeto de custo;

- Deve-se definir todos os direcionadores das atividades, ou seja, identificar todos os tempos e matérias necessários para produzir certo produto ou serviço ou atender o cliente.

3º Etapa: Multiplicar a demanda projetada para o produto pela taxa de consumo da atividade;

- Identifica-se por meio de cálculo a quantidade total de trabalho necessária por atividade para atender a demanda projetada.

4º etapa: Prever a demanda de atividades organizacionais;

- Prevê-se a demanda de todas as atividades da empresa necessárias para suprir o volume e o mix de produtos, e estima-se a quantidade esperada de todos os direcionadores de custo das atividades.

5º Etapa: Identificar a taxa de consumo dos recursos (direcionador de recursos);

- Com o conhecimento da quantidade esperada de demanda de atividades, estima-se então os recursos que devem ser supridos para realização do nível de atividades demandado.

6º Etapa: Multiplicar o total das atividades requeridas (quantidades) com a taxa dos recursos consumidos;

- Defini-se a quantidade de trabalho, ou seja, os recursos necessários para atender às atividades e realiza-se estimativa da oferta de recursos para cada recurso utilizado por uma atividade.

7º Etapa: Converter o total dos recursos requeridos (quantidades) com o custo dos recursos necessários;

- Depois de identificados todos os recursos da atividade, a empresa pode determinar a capacidade prática, que é a capacidade do primeiro recurso que limita a capacidade de realizar a atividade.

8º Etapa: Acumular o custo total dos recursos exigidos para atender a demanda projetada dos objetos de custo;

- Comparam-se os objetivos gerais da empresa com os resultados, atingidos ou não.

2.2 Vantagens e desvantagens do orçamento por atividades

2.2.1 Vantagens

- Aumento do conhecimento dos padrões (direcionadores) de dispêndio de cada custo (Principal Vantagem);
- Realça gastos em atividades que não agrega valor ao negócio, o que permite análise menos intuitiva da possibilidade de sua eliminação, terceirização ou redução de custos;
- Permite que a organização ajuste cinco possíveis elementos para alcançar a meta orçamentária quando o plano financeiro não estiver equilibrado (Taxas dos direcionadores de custos ou atividades; Capacidade dos recursos; Custos dos recursos; Quantidade demandada de produtos e serviços e Preço);
- Engajamento da Diretoria;
- Formação melhor da equipe;
- Foco na remoção ou adição de tarefas;
- Comunicação efetiva a cada etapa ao longo do processo.
- Capacidade de elaborar orçamentos mais realistas;
- Melhor identificação dos recursos necessários;
- Associação dos custos a produção;
- Vinculação mais clara dos custos com responsabilidade do quadro funcional;
- Identificação das folgas orçamentárias;
- Eliminação de atividades supérfluas;
- Seleção das atividades de custo mais baixo;
- Redução do tempo ou dos recursos empenhados no cumprimento das atividades;
- Múltipla utilização de atividades;
- Desenvolver uma descrição de caso;
- Deferir prioridades;
- Oferecer justificativas de custo;
- Monitorar os benefícios;

- Avaliar o desempenho para melhoria contínua;
- Permitir aos gerentes e demais funcionários compreender e comunicar informações contidas no orçamento em formato operacional, ao invés do financeiro;
- Destaca as fontes de desequilíbrios, ineficiências e gargalos;
- Permite melhor custeio de produtos, processos ou atividades e tomadas de decisões mais sensatas;
- Permite melhor alocação de recursos para apoiar as prioridades da organização;
- Evita gastos desordenados e sem critérios e faz com que as decisões e negociações sejam baseadas em fatos;

2.2.2 Desvantagens

- alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- necessidade de revisão constante;
- leva em consideração muitos dados;
- informações de difícil extração;
- dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
- necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;
- dificuldade na integração das informações entre departamentos;
- falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento;
- necessidade de formulação de procedimentos padrões;
- maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las.

3. CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para aplicação do ABB - Orçamento Baseado em Atividades nas empresas que atuam na área de saneamento, se fazem necessários ajustes internos nas empresas antes de sua efetiva adoção e aplicação, a saber:

1. Primeiramente, consideraremos a necessidade do envolvimento da Alta Administração em aplicar este aperfeiçoamento do sistema orçamentário. Sem este envolvimento a aplicação do ABB não se concretiza;
2. Dificuldade em disseminar para todos os empregados a contextualização da Alta Administração;
3. Incorporar em todos os colaboradores o cumprimento das metas empresariais;
4. Para ser aplicado, deve ser mudada a visão de processos (horizontal), que transcende as fronteiras departamentais, em contraste com a visão vertical tradicional;
5. Alocar os funcionários por Atividades e não em Centros de Custos (Setor, Divisão, Departamento ou Superintendência); isto permite utilizar os funcionários em Atividades, evitando deixá-los ociosos. Ele atua em diversos locais distintos, dentro daquela atividade;
6. Redefinir o planejamento do orçamento baseado pela Demanda, e não pelo histórico como é feito hoje;
7. Atualmente os recursos são consumidos pelos centros de custos, enquanto que no ABB o consumo de recursos ocorre por atividades – outra mudança significativa na estrutura orçamentária da empresa;
8. Flexibilizar o orçamento, uma vez que o ABB permite realizar análise de cenários e verificar rapidamente as alterações na demanda de recursos por atividades decorrentes de mudanças nos objetivos;
9. Vencer a natural resistência nas mudanças organizacionais.

Esta proposta traz uma oportunidade para as empresas que adotarem o ABB – Orçamento Baseado em Atividades, de saírem da gestão do orçamento com base nos históricos e avançarem para implementação do orçamento que traz efetivamente a gestão eficiente do escasso recurso financeiro,

selecionando as atividades de custo mais baixo, elaborando orçamentos mais realistas, eliminando atividades que não agregam valor ao negócio e principalmente aumento do conhecimento dos padrões de dispêndio de cada custo.

BIBLIOGRAFIA

1. BIAGGIO, C. T. A.; DOERN, C. L. P.; PEREIRA, L. P. M.; SAITTO, M. E.; DOERN, R.; MAIURI, S. *ABM – Activity Based Management – Gestão Baseada em Custeio por Atividade*. Faculdade São Luís, 1999.
2. GUPTA, M.; GALLOWAY, K. Activity-based costing/management and its implications for operations management. *Technovation*, Elsevier Science, V. 23, n. 2, p. 131-138, 2002.
3. KAPLAN, R. S., COOPER, R. *Custo e desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo*. Ed. Futura, São Paulo, 2000.
4. LOPES, Hilton de Araújo e BLASCHEK, José Roberto de Souza. Minimizando as deficiências do Planejamento Operacional com o Uso do Orçamento Baseado em Atividades. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v.12, p.1, maio/ago, 2007.
5. LOPES, Hilton de Araújo e BLASCHEK, José Roberto de Souza. Orçamento empresarial: manter, aperfeiçoar ou abandonar? IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, SC, 28 a 30 de novembro de 2005.
6. LUNKES, Rogério João. *Manual de Orçamento*. 1º edição, São Paulo: Atlas, 2003
7. MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
8. NAKAGAWA, Masayuki. *ABC Custeio baseado em atividades*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
9. OLIVEIRA, Francisco Alexandre de. *A Gestão Baseada em Atividade aplicada em ambientes celulares: uma abordagem metodológica*. Dissertação de mestrado em engenharia de produção. UNIFEI, Itajubá, MG, 2003.
10. VANZELLA, Claíde e LUNKES, Rogério João. Orçamento Baseado em Atividades: um estudo de caso em empresa distribuidora de energia elétrica. *Contab. Vista & Ver.*, v.17, n.1, p. 113-132, jan./mar. 2006.