

A relevância da integração entre a gestão de processos e a gestão do conhecimento com o custeio baseado em atividade

The relevance of integration between process and knowledge management with activity based costing

Marco Aurélio Batista de Sousa*

Gregório Jean Varvakis Rados**

Fladimir Fernandes dos Santos*

Marcelo Macedo*

Tibério da C. Mitidieri*

Marília Amaral*

* Doutorando em Engenharia e Gestão do Conhecimento – PPGECC/UFSC.

e-mail: <mcbosousa@zipmail.com.br>

<ffladi@terra.com.br>

<marceloufsc@terra.com.br>

<architib@terra.com.br>

<marilia@inf.ufsc.br>

** Docente do Programa de Pós-graduação em Engenharia e Gestão do Conhecimento PPGECC/UFSC.

e-mail: <grego@deps.ufsc.br>

Resumo

O artigo tem como objetivo demonstrar a relevância da integração entre a gestão de processos e a gestão do conhecimento, com o método de custeio baseado em atividades – ABC. Utiliza-se como base para a elaboração deste trabalho as idéias de Lawson (2003), explicitadas em seu artigo intitulado “gestão de processos ajuda ABC”. Neste sentido, procura-se, por meio de uma análise crítica desse texto, contribuir com questões que não foram consideradas pelo autor e que são fundamentais para o entendimento do tema processos e ABC. O artigo inicialmente apresenta o cenário onde se evidenciam fatores importantes ao tema. Na seqüência, versa sobre processos e gestão de processos e, em seguida, comenta a respeito da Contabilidade de Custos, enfocando alguns conceitos fundamentais em custos, além do custeio baseado em atividade. Logo após, fazem-se observações referentes à gestão do conhecimento e uma análise crítica em que são pontuadas as contribuições conferidas às argumentações de Lawson (2003).

Palavras-chave: Processos. Gestão de Processos. Custeio Baseado em Atividades. Gestão do Conhecimento.

Abstract

This article aims at demonstrating the relevance of integration between process and knowledge management with the Activity Based Costing Method – ABC. The basis for the development of this work was Lawson’s (2003) ideas, as explained in his article entitled “Gestão de Processos Ajuda ABC”. By means of a critical analysis of this text, we tried to contribute with issues that have not been approached by the author and that are essential for the comprehension of the topic processes and ABC. Initially this article presents the scenario where important factors for the theme are evidenced. In the sequence it discusses processes and process management, followed by comments concerning Cost Accounting, focusing on some fundamental concepts related to costs and activity based costing. Finally, some observations regarding knowledge management are made, as well as a critical analysis where some discussions on Lawson’s (2003) arguments are presented.

Key words: Processes. Process Management. Activity Based Costing. Knowledge Management.

1 Introdução

O final do século XX foi marcado por uma série de acontecimentos e alterações nos mais variados segmentos da sociedade, que incentivaram a competitividade dos mercados. Acontecimentos como a globalização, a formação e organização de blocos econômicos entre países, a redução ou a eliminação de barreiras alfandegárias, dentre outros fenômenos, obrigaram as organizações a se adaptarem a esta nova realidade competitiva.

Estes acontecimentos, além do desenvolvimento e da expansão dos mercados, têm sido acompanhados pela constante e crescente evolução da tecnologia, proporcionando transformações nas atividades realizadas pelas organizações (HANSEN; MOWEN, 2001).

Entretanto, salienta-se que nem todas as organizações apresentam o mesmo estágio de desenvolvimento e aprimoramento de suas atividades. Atréadas a essas

transformações, surgiram também dificuldades que, para algumas empresas, não puderam ser superadas, ocasionando prejuízos, insolvências, concordatas e falências. Por isso, todas as organizações precisam se manter num processo contínuo de aprimoramento de suas atividades sejam elas micro, pequenas, médias ou grandes empresas.

As mudanças no mercado obrigam os gestores das empresas a terem uma visão que proporcione maior amplitude no que diz respeito ao conhecimento dos seus processos, custos e do preço justo para o mercado. Custos que, para Megliorini (2001, p. 1), correspondem aos “reflexos de atitudes, comportamento, estruturas e modos de operar”.

Tal percepção é importante na busca de melhores desempenhos na colocação de seus produtos, no processo operacional, na agregação de valor, no controle de estoques, no aperfeiçoamento do sistema de

compras e vendas, e uma série de outras decisões específicas tomadas conforme cada tipo de empresa.

Dentre estes aspectos, destaca-se a identificação do valor agregado nas atividades realizadas pela empresa como um dos fatores primordiais para atender às necessidades dos clientes, bem como para a sobrevivência da organização. Pela importância dos processos e das atividades pelos quais se agrega valor aos clientes, é fundamental que as organizações possam dispor de mecanismos que assegurem sua gestão (CHING, 1997).

Gonçalves (2000, p. 10) explica que “a noção de valor para o cliente é baseada na percepção da vantagem ou do benefício que ele recebe em cada transação com a empresa”. Isto implica as diversas dimensões dos processos, tais como

fluxo (volume por unidade de tempo), seqüência das atividades, esperas e duração do ciclo, dados e informações, pessoas envolvidas, relações e dependência entre as partes comprometidas no funcionamento do processo.

Embora a identificação e a análise do valor agregado sejam importantes para as organizações, elas devem atentar para o controle de seus recursos à obtenção deste valor. Sendo assim, é imprescindível averiguar o valor correspondente aos custos destinados a este resultado, a fim de que a produção de bens e serviços possa ser compatível com o que os clientes estão dispostos a pagar.

Neste cenário, observa-se a relevância que passou a ter o processo de gestão nas empresas, norteado por um maior controle e gestão de processos, e pelo sistema de custo. Entre as inúmeras funções que este sistema dispõe, sua principal contribuição é o fornecimento de informações confiáveis, que rejam o sistema de controle e tomada de decisões, tornando-se um importante instrumento para a gestão empresarial.

Entretanto, além de atentar para os processos, sistemas e metodologias de custeio que propicie uma melhor performance organizacional, há de se observar para pessoas e sua capacidade cognitiva indispensáveis a esta finalidade. Neste sentido, a gestão do conhecimento que, segundo Nonaka e Takeuchi (1997), corresponde à atividade de divulgar e explicitar o conhecimento embutido nas práticas individuais ou coletivas da organização, fundamental para a consecução dos objetivos almejados pela organização.

Diante disso, o artigo busca evidenciar a relevância da integração entre a gestão de processos e a gestão do conhecimento, com o método de custeio baseado em atividades (ABC). Tendo como base as idéias de Lawson (2003), destacadas no texto *gestão de processos ajuda ABC*. Para tanto, comenta-se a respeito de processos e gestão de processos. Na seqüência, destaca a Contabilidade de Custos, enfocando conceitos fundamentais em custos e o custeio baseado em atividade. Em seguida, evidencia-se a gestão do conhecimento. Apresenta-se a análise crítica e pontuam-se as contribuições conferidas aos destaques de Lawson (2003). E exibem-se algumas questões a respeito da importância da integração entre a gestão de processo e a gestão do conhecimento com o ABC.

2 Processos

Os processos permeiam a realização de todas as atividades individuais ou coletivas em prol de um determinado objetivo seja ele qual for. Dellaretti Filho e Drumond (1994, p. 11) definem processos “como sendo um conjunto de causas tendo como objetivo produzir um efeito específico”. Em uma organização, cada pessoa produz alguma coisa, logo opera causas que resultam em um efeito e, assim, cada pessoa opera um determinado processo.

Para Hammer (2001, p. 76), “processo é um termo técnico, com uma definição exata: grupo organizado de atividades correlatas que, em conjunto, cria um resultado de valor para os clientes”.

Estas atividades, conforme Hronec (1994, p. 7), são destinadas “a produzir um bem ou serviços”. Para tanto, devem ser integradas, organizadas e executadas em seqüência, com vistas a atingir um determinado propósito.

Neste sentido, os processos configuram-se como uma estrutura pela qual uma organização produz valor para os seus clientes e busca satisfazê-los em suas necessidades. Dellaretti Filho e Drumond (1994, p. 16) explicam que

como cada pessoa opera um processo, significa que cada pessoa na empresa tem pelo menos, um produto e um cliente. Um fator importante na qualidade produzida é o fornecedor. Assim sendo, cada processo precisa conhecer quem são seus fornecedores, quais são seus produtos e quem são seus clientes. Por conseguinte, cada pessoa na empresa deve saber de quem recebe, o que acrescenta e para quem entrega.

Desta forma, todo o processo tem no mínimo um produto, um cliente e um fornecedor. Produto caracteriza-se como o resultado final proveniente da consecução de todo o processo. Cliente é a pessoa que receberá o produto, seja: informação, documento, serviços, bens, entre outros, conforme as suas necessidades e a pretensão do próprio processo. E fornecedores são os responsáveis em fornecer qualquer insumo ou mesmo o produto pronto aos clientes. Assim, as pessoas, dependendo da situação, podem ser fornecedores e clientes de um determinado processo.

Verifica-se, então, a abrangência do termo processo em uma organização, haja vista as várias características que o envolvem. A sua compreensão identifica tanto os fatores que determinam custos como as formas de aumentar a eficiência e a eficácia da organização, sendo necessário gerenciá-los.

3 Gerenciamento de Processos

Para criar valor ao cliente, qualquer processo precisa ser bem gerenciado em todas as suas atividades. Hammer (2001, p. 76) relata que “o atendimento de pedidos é um processo composto de muitas atividades - recebimento e lançamento do pedido, verificação de crédito do cliente, busca nos estoques, produção e embalagem das mercadorias, planejamento do transporte e efetivação da entrega. Nenhuma tarefa isolada cria o resultado almejado. O valor é conseqüência de todo o processo”.

Hammer (2001, p. 80) descreve que “a capacidade de produzir os resultados almejados pelos clientes é, sobretudo, função da qualidade com que se planejam e se gerenciam os processos”. Por esta importância, é que se faz necessário gerenciar os processos em uma organização.

O gerenciamento de processos, de acordo com Coral (1996, p. 11), “é uma metodologia sistemática desenvolvida para auxiliar a organização a realizar melhorias significativas no modo como o processo é operacionalizado”. Para este propósito, segundo a autora, o gerenciamento deve contemplar cinco fases: preparação da análise, compreensão do processo, obtenção de soluções, obtenção de medidas de performance, implementação de soluções e melhoria contínua.

A primeira fase, a da preparação da análise, visa obter informações sobre a empresa, no que tange às suas atividades gerenciais e operacionais. A fase seguinte, compreensão do processo, procura identificar os pontos fortes e fracos, as entradas e as saídas dos processos, e se eles atendem às necessidades da empresa (CORAL, 1996).

Posteriormente, na outra fase, da obtenção de soluções, são verificadas as possíveis soluções para os problemas encontrados na fase anterior. Na outra etapa, a organização busca medidas de performance que permitem um maior conhecimento do desempenho de um processo, como: custo, eficiência, eficácia, tempo de ciclo, satisfação do cliente, entre outros (CORAL, 1996).

Em seguida, apresenta-se a fase de implementações de soluções que, de acordo com Coral (1996), busca preparar o capital humano da organização para a prática de melhoramento contínuo, informando que as mudanças propostas para solucionar os possíveis problemas encontrados nos processos irão afetar positivamente o trabalho realizado por cada um na organização. E a última destas etapas compreende a da melhoria contínua que, para Coral (1996, p. 17), refere-se à análise em um mesmo processo, ou partir para a análise do próximo processo criativo.

Diante do exposto, Coral (1996, p. 25) destaca que o gerenciamento de processo visa maximizar as atividades que agregam valor e eliminar as atividades realizadas em uma empresa que não são percebidas pelo consumidor. Porém, para melhorar processo e maximizar o lucro, torna-se necessário gerenciar custos, a fim de despendere recursos com investimento que adicionem valor para o consumidor e tragam retorno para a empresa.

4 Contabilidade de Custos, Conceitos Fundamentais em Custos e o ABC

A Contabilidade de Custos se originou da Contabilidade Financeira, tendo como finalidade inicial a avaliação de estoque na indústria. De acordo com Martins (2000), seus princípios derivam desse propósito. No entanto, com o advento industrial e com a sua importância reconhecida, recebeu novas atribuições – a de gerenciar. Assim, a Contabilidade de Custos passou a explorar todo o seu potencial para o controle e o auxílio à tomada de decisões.

Cardoso Neto (1985, p. 2) infere que, decorrente destas atribuições, a Contabilidade de Custos tem como objetivo determinar “custos para avaliação dos estoques, custos para tomada de decisões, custos para controle”. Ela fornece o suporte confiável para auxiliar os tomadores de decisões, na gestão de seus negócios.

Devido às necessidades de informações tanto para controle e decisão como para a avaliação de estoques nas empresas, Cardoso Neto (1985, p. 199) sugere que “as empresas devem adotar um sistema de custo”.

Este sistema, conforme Zanella (2004, p. 9), é

um dos instrumentos que o administrador pode utilizar para revitalizar a estrutura interna de controle da empresa, assegurando o domínio de todos os fatores que interferem nas operações.

O sistema de custos tem como finalidade coletar e relatar dados de diferentes fontes, tornando-as úteis à gestão, bem como indicar como os recursos de uma organização são consumidos por seus objetos de custeio. Quando se apresenta adequado às necessidades da empresa, o sistema de custos determina quais dados serão processados, sumarizados e relatados sob forma de informações e relatórios para a gestão, de modo a atender suas necessidades no processo de tomada de decisões.

Este sistema é formado por diversos componentes, dentre eles os métodos de custeio, que consistem no processo aplicado por uma empresa para alocar custos aos produtos por ela fabricados. Santos (1999, p. 66) afirma que o método de custeio

é o critério utilizado, por uma unidade, para apropriar custos dos fatores de produção às entidades de objeto de acumulação de custos, definidos pelo método de acumulação de custos.

Na escolha de um método que melhor satisfaça à organização, faz-se necessária a identificação e a compreensão do significado dos principais elementos que direta ou indiretamente será contemplado por ele. A compreensão desses conceitos utilizados em custo contribuirá para a classificação dos custos e de outros elementos que irão compor o valor final do bem ou serviço a ser comercializado. Sendo assim, destaca-se, na seqüência, a terminologia utilizada para alguns termos em custo, e a classificação dos custos em relação à unidade produzida e ao volume de produção.

4.1 Conceitos Fundamentais em Custos

Os conceitos fundamentais em custos apresentam os significados dos principais termos, palavras e expressões técnicas utilizadas pela Contabilidade de Custo, sem a pretensão de esgotá-los. Essas definições se fazem necessárias para não deixar dúvidas em relação ao seu entendimento.

Sendo assim, na seqüência, destacam-se as terminologias utilizadas para gastos, custos e despesas, além da classificação dos custos em relação à unidade produzida e ao volume de produção.

A palavra gasto, para Martins (2000, p. 25), representa o “sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício

esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)". O gasto refere-se à aquisição de qualquer bem ou serviço, independente de sua destinação, caracterizado pela transferência da posse para a organização do que está se adquirindo, decorrente de registro e reconhecimento contábil.

No que se refere à palavra custo, Martins (2000, p. 25) cita que ele representa o "gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços". Já as despesas, conforme Padoveze (1997, p. 214), são os gastos "necessários para vender e enviar os produtos. De modo geral são os gastos ligados às áreas administrativas e comerciais". Assim, as despesas representam o sacrifício que a empresa arca para obter receitas, em todas as operações de venda de produtos ou serviços. Portanto, Martins (2000, p. 42) esclarece que "os gastos relativos ao processo de produção são custos, os relativos à administração, às vendas e aos financiamentos são despesas".

Em relação à classificação dos custos, Megliorini (2001, p. 9) afirma que se apresentam de "várias formas para atender às diversas finalidades para os quais são apurados". As duas classificações básicas compreendem aquelas que permitem determinar o custo unitário de cada produto a ser fabricado e o seu comportamento em diferentes níveis de produção que uma empresa possa operar. Assim, têm-se os custos referentes à unidade do produto, classificados em diretos e indiretos, e os custos relacionados ao volume de produção podem ser fixos ou variáveis.

Os custos diretos, segundo Cardoso Neto (1985, p. 4), "são aqueles facilmente identificados nos produtos. Não necessitam de critérios de rateio". Já os indiretos são utilizados para complementar uma atividade, não sendo incorporados, de forma direta aos produtos, pois beneficiam a todos os bens ou serviços produzidos ou prestados.

Por outro lado, os custos fixos, conforme Horngren, Foster e Datar (2000, p. 21), são aqueles "que não se alteram em montante apesar das alterações num direcionador de custos". E os custos variáveis, como o próprio nome sugere, variam conforme o volume de produção. Garrison e Noreen (2001) mencionam que estes custos dependem do montante a ser produzido.

Isto posto, dentre os diversos métodos de custeio abordados pela literatura contábil utilizados pelas empresas, para custear seus produtos e serviços, menciona-se, na seqüência, o custeio baseado em atividades (ABC).

4.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Uma das dificuldades que os sistemas tradicionais de apuração de custos, com alocação baseada no volume de produção, encontra é a apropriação adequadamente dos custos indiretos aos respectivos produtos, não possibilitando uma análise acurada da formação do custo em ambientes de grande diversidade de bens e serviços (NAKAGAWA, 1993; SAKURAI, 1997).

O custeio baseado em atividade (ABC) – constitui-se como uma ferramenta para atenuar essa questão. Conforme Martins (2000, p. 92), este método "procura

reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos".

A distribuição de custo baseada em atividade reflete com maior exatidão o consumo dos custos indiretos de elaboração dos bens ou serviços, quanto mais relevante for este valor em relação aos custos totais. Nakagawa (1994, p. 40) cita que o ABC é uma metodologia "desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa".

Utilizando-se do método de custeio baseado em atividade, avalia-se o valor que cada atividade agrega à performance do processo empreendido. Brimson (1996, p. 27) comenta que

a análise de atividades identifica as atividades significativas de uma empresa para estabelecer uma base para descrever com precisões as operações do negócio e determinar seu custo e desempenho.

O ABC, de acordo com Ching (1997), objetiva rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades e de verificar como essas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e o consumo dos recursos. Aspectos como a quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa, de acordo com Nakagawa (1994, p. 40), "constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC".

A essência deste método de custeio está justamente nas atividades, pois há o pressuposto que são elas que consomem os recursos e estas são consumidas pelos objetos de custeio. Atividades que, para Martins (2000, p. 100), "são uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros utilizados para produzir bens e serviços".

Os produtos surgem como conseqüência das atividades consideradas estritamente necessárias ao processo. Pelo rastreamento das atividades mais relevantes, identificam-se as rotas de consumo dos recursos na empresa e, com análise das atividades, pode-se planejar e executar a aplicação eficaz dos recursos da empresa.

O método do custeio baseado em atividade permite, segundo Ching (1997, p. 40), balancear adequadamente a demanda e o fornecimento de recursos disponíveis na empresa e mostrar detalhadamente os recursos consumidos pelas atividades.

Para alocar os custos às atividades, Jiambalvo (2002, p. 118) utiliza-se de "direcionadores de custos", que mensuram a variabilidade dos custos em relação às atividades específicas. Os direcionadores de custos, segundo Martins (2000), são o fator que determina ocorrência de uma atividade, ele é a verdadeira causa básica dos custos. Posteriormente a este estágio, as atividades são relacionadas aos produtos na proporção que realmente consumiram.

A idéia básica é coletar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades.

Padoveze (1997) destaca que o ABC atribui primeiro

os custos para as atividades, e depois aos produtos, baseado no uso das atividades, e depois das atividades de cada produto. Assim, pelo custeio baseado em atividades, os produtos consomem atividades, atividades consomem recursos.

A visão do produto com base nas atividades constitui-se num enfoque que considera as diferentes atividades indispensáveis no processo de elaboração de um bem ou serviço. Conforme Ching (1997), os custos são relacionados ao produto em função da quantidade de recursos consumida pelas atividades necessárias para fazê-lo. Desta forma, Shank e Govindarajan (1995, p. 220) ressaltam que “cada produto deve ser carregado com uma parcela do componente com base na proporção de cada atividade que ele cause”.

O cálculo dos custos dos produtos pelo ABC contempla quatro fases: mapeamento das atividades, alocação dos custos às atividades, redistribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas, e o cálculo dos custos dos produtos (BORNIA, 2002).

O mapeamento das atividades, para Borna (2002), consiste em modelar a organização em atividades, as quais, encadeadas, formam os processos. O nível de detalhamento determina a qualidade do modelo e, conseqüentemente, a adequabilidade das informações para os objetivos pleiteados. De forma que o maior detalhamento possibilita ações eficazes no processo de melhoria contínua do processo.

A alocação dos custos às atividades, por sua vez, corresponde à distribuição primária ou rastreamento dos custos indiretos às atividades. No que se refere à redistribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas, Borna (2002) menciona-se que trata da redistribuição dos custos às atividades de apoio, por considerar que há atividades indiretas, mas facilmente identificáveis com outras atividades do que com o próprio produto.

E o cálculo dos custos dos produtos é realizado por meio de direcionadores de custos, ou seja, da identificação das transações que determinam os custos das atividades, distribui-se corretamente os custos indiretos aos produtos, considerando o efetivo consumo de atividade.

Salienta-se que este método é mais indicado para suporte à tomada de decisões, portanto, não substitui o sistema tradicional para fins de avaliação de estoques. Busca, por meio da identificação dos custos das atividades e seu relacionamento com os objetos de custeio, informações detalhadas para o processo de tomada de decisões.

Este método, como também todos os outros, deve ser estruturado e dirigido por pessoas que estejam realmente habilitadas e comprometidas com as operações da entidade envolvida. Shank e Govindarajan (1995) afirmam que o sucesso em qualquer atividade exige comprometimento de que a executa.

Por estas observações, menciona-se que a gestão do conhecimento pode desempenhar uma importante função, tanto para a gestão de processos como para os sistemas e as metodologias de custeio, uma vez que envolve pessoas e estas possuem conhecimento, que podem ser mais bem utilizados na execução e no desenvolvimento de suas ações, sejam elas quais forem.

5 Gestão do Conhecimento

A gestão do conhecimento surgiu como uma proposta de agregar valor à informação e facilitar o seu fluxo interativo na organização, de modo a possibilitar condições satisfatórias de competitividade. Este termo se destacou a partir da premissa de que o conhecimento é um recurso econômico de grande importância para as organizações, capaz de proporcionar vantagem sustentável. Davenport e Prusak (1998, p. 20) salientam que ele é sustentável por:

gerar retornos crescentes e dianteiras continuadas. Ao contrário dos ativos materiais, que diminuem à medida que são usados, os ativos do conhecimento aumentam com o uso: idéias geram novas idéias e o conhecimento compartilhado permanece com o doador ao mesmo tempo em que enriquece o receptor. O potencial de novas idéias surgidas do estoque de conhecimento de qualquer empresa é praticamente infinito – particularmente se as pessoas da empresa têm a oportunidade de pensar, aprender e conversar umas com as outras.

Sendo assim, Teixeira Filho (2000) enfatiza que o conhecimento é um fator decisivo para a sobrevivência da empresa no novo ambiente competitivo, numa economia cada vez mais baseada em serviço. Deste modo, gerenciá-lo passa a ser essencial no estágio contemporâneo da sociedade, tanto para as organizações quanto para as pessoas. Para isto, utiliza-se da gestão do conhecimento.

A gestão do conhecimento, de acordo com Fleury e Fleury (2000), está imbricada nos processos de aprendizagem nas organizações, na aquisição e no desenvolvimento de conhecimentos, na disseminação e na construção de memórias, em um processo coletivo de elaboração das competências necessárias à organização. A tecnologia contribui para que estes processos possam fluir, sendo utilizada como um instrumento facilitador na difusão das informações.

Sobre este assunto, Davenport e Prusak (1998, p. 148) enunciam que “a gestão do conhecimento é muito mais do que a tecnologia, mas, com certeza, a tecnologia faz parte da gestão do conhecimento”. Entretanto, a tecnologia fornece estrutura, mas não o conteúdo a ser difundido na organização. Sveiby (1998, p. 5), elucida que “certamente a tecnologia é um facilitador, mas por si só não consegue extrair informações da cabeça de um indivíduo”.

Além da tecnologia, a gestão do conhecimento é um campo multidisciplinar que envolve outras áreas de conhecimento. Ela também aborda a necessidade de criação de um ambiente propício à comunicação, a confiança e as condições necessárias à geração e à transferência do conhecimento. Wah (2000, p. 53) relata que as organizações que utilizam a gestão do conhecimento buscam:

captar, armazenar, recuperar e distribuir ativos tangíveis de conhecimento, tais como patentes ou direitos autorais; coletar, organizar e disseminar conhecimentos intangíveis, tais como *Know-how* e especialização profissional, experiências individuais, soluções criativas, entre outras; e criar um ambiente de aprendizado interativo

no qual as pessoas transfiram prontamente o conhecimento, internalizem-no e apliquem-no para criar novos conhecimentos.

Para este propósito, a gestão do conhecimento faz uso tanto do conhecimento tácito como do conhecimento explícito. Davenport e Prusak (1998, p. 86) explicam que o conhecimento tácito é “desenvolvido e interiorizado pelo conhecedor no decorrer de um longo período de tempo”. Já o conhecimento explícito, de acordo com Nonaka e Takeuchi (1997), Bukowits e Williams (2002), é aquele que pode ser expresso em palavras e números, facilmente comunicado e compartilhado.

Estes conhecimentos fazem parte de um ciclo no qual o indivíduo obtém o conhecimento explícito, interioriza e o utiliza como tácito, gerando novo conhecimento explícito, que será absorvido por outra pessoa, gerando mais conhecimento e assim sucessivamente. Portanto, o conhecimento é criado mediante a interação entre estes conhecimentos. Durante esse período de conversões, têm-se a disseminação e a criação do conhecimento organizacional.

Logo, a gestão do conhecimento compreende o processo de geração, armazenamento e disseminação de conhecimento na organização. Atividades que dependem da junção de políticas de gestão de pessoas, estrutura, cultura organizacional e tecnologias adequadas (HERNANDES; CRUZ; FALCÃO, 2000).

O interesse das organizações pelo conhecimento, segundo Teixeira Filho (2000, p. 162), se deve, entre outros aspectos, de estar associado à ação. Para Hernandez, Cruz e Falcão (2000, p. 3), “a gestão do conhecimento deve promover a execução de ações alinhadas com os objetivos estratégicos da organização”.

O conhecimento é avaliado pelas decisões que desencadeia. Ele pode levar a melhores decisões que envolvem diversos fatores e aspectos na organização, relacionados a todas as práticas no processo, e nos sistemas e métodos utilizados pela empresas em sua operacionalidade.

6 Análise Crítica e Contribuições ao Artigo de Lawson (2003)

O artigo, *gestão de processos ajuda ABC*, de Lawson (2003), em sua essência, destaca que a gestão de custos baseada em processos vem gerando resultados melhores do que os do ABC quando o assunto envolve a capacidade de produção. O autor propõe a combinação dos modelos baseados em processos ao método de custeio baseado em atividades como fatores essenciais para aumentar lucratividade da empresa.

No entanto, as suas opiniões reportam-se somente à capacidade de produção, como o fator principal a ser visualizado pelos gestores quando da implantação e da utilização de um método de custeamento dos produtos. Questões, como as necessidades das organizações, quanto a estes sistemas, o cenário no qual as organizações estão inseridas, não foram contempladas. Diante disto, como contribuição, buscou-se contextualizar o ambiente no qual as organizações estão inseridas evidenciadas nas considerações iniciais deste artigo.

Mesmo Lawson (2003), tendo a gestão de processos como um de seus temas, em momento algum no texto procurou conceituá-lo. O que também ocorre com outras palavras-chave que não foram devidamente esclarecidas quanto a sua utilização. Assim, destacou-se, no decorrer deste artigo, o significado destes e de outros temas relevantes que foram comentados.

Além disto, alguns dos termos utilizados por Lawson (2003) não são usuais na literatura contábil; em razão deste fato, o autor deixa dúvidas quanto a sua intenção de utilizar uma determinada palavra. Como exemplo, Lawson (2003, p. 130) cita a seguinte frase: “o mesmo valor de gastos gerais (ou custos indiretos)”. Em outros trechos, nesta mesma página, o autor utiliza a expressão “gastos indiretos”.

Gasto, de acordo com Martins (2000), é um conceito extremamente amplo e que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer. Ao identificar todos os gastos da organização, estes separados em custos e despesas, que, por sua vez, são classificados em fixo ou variáveis. Os custos, além desta classificação, também recebem a denominação de direto ou indireto dependendo da situação.

Os custos indiretos são aqueles não facilmente identificados aos produtos e, por este motivo, são apropriados aos custos em função de uma base de rateio ou algum critério de alocação (MARTINS, 2000; MEGLIORINI, 2001).

Desta forma, gasto difere de custo, o mesmo valor de um não poderá expressar o valor de outro dependendo da situação, não cabendo mencionar um ou outro como destacado por Lawson.

Em relação à expressão “gastos indiretos”, Ribeiro (1995, p. 22) explica que gasto representa o “desembolso à vista ou a prazo para obtenção de bens ou serviços, independentemente de sua destinação dentro da empresa”. Desta forma, a palavra gasto, mesmo sendo possível identificar a sua destinação na empresa, não é muito usual classificá-la, como direto ou indireto.

Um outro fator é a falta de referências, ou mesmo bibliografia, que dê suporte às idéias e às afirmações do autor quanto a estas terminologias e outras questões que deixam de ser esclarecidas. Assim, procurou-se, no artigo, conceituar alguns dos termos utilizados em custo, bem como apresentar uma classificação consagrada pela literatura contábil.

Outras questões pontuais referem-se ao próprio título do artigo *gestão de processos ajuda o ABC*, no qual não se identificaram, na literatura consultada, outros autores que confirmassem esta posição de Lawson (2003).

Sendo assim, há autores que têm posições contrárias a esta afirmação. Dentre eles, Ching (1997, p. 37) menciona que o custeio baseado em atividade se caracteriza como uma ferramenta que auxilia na gestão de processos, pois identifica as atividades dentro dos processos tornando-as visíveis, e as desconexões nas ligações entre os processos e, entre as funções, através da classificação das atividades em agregadoras e não agregadoras de valor. Coral (1996, p. 40) descreve que “a correta utilização do método de custeio baseado em atividades – ABC como suporte ao gerenciamento de processos

pode trazer grandes benefícios para a organização”. E não o contrário.

Martins (2000) comenta que o processo é formado por um conjunto de atividades encadeadas, exercidas através de vários departamentos da empresa. A visão de aperfeiçoamento de processos permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados através de melhorias de desempenho na execução das atividades, entre outros autores. Neste caso, o custeio baseado em atividades é que constitui o suporte para o gerenciamento e a gestão de processos. Bornia (2002) enuncia que o ABC se preocupa sistematicamente com a melhoria dos processos. Martins (2000, p. 313) cita que uma das vantagens do ABC é que ele “permite uma análise que não se restringe ao custo do produto, sua lucratividade ou não, sua continuidade ou não, mas permite que os processos que ocorrem dentro da empresa também sejam custeados”.

No que concerne à hierarquia dos elementos de análise do ABC, os processos estão acima das atividades que, por sua vez, estão acima das tarefas e das operações que correspondem à base desta hierarquia (NAKAGAWA, 1994; CHING, 1997).

Desta forma, verifica-se que a gestão de processos é facilitada pela gestão das atividades e, se a empresa já fizer uso de um método de custeio baseado em atividades, a aplicação do gerenciamento dos processos será facilitada.

Na apresentação de seus principais destaques, e em todo o texto, Lawson não comenta sobre a importância das pessoas tanto para a gestão de processos, como para o custeio baseado em atividades. Martins (2000, p. 28) enfatiza que “o sucesso de um sistema de informação depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar”. O ABC, como o gerenciamento de processo, pode receber, além de outras atribuições, a denominação de sistema de informações, por disponibilizar meios explícitos, alguns formalizados, pelos quais os gestores possam tomar suas decisões.

A respeito desta questão, Ching (1997, p. 34) descreve que o ABC “vê a empresa como uma companhia de indivíduos que fazem todo o tipo de atividades – processando ordens de compra, produzindo produto, treinando funcionários – para satisfazer às necessidades dos clientes”. Coral (1996, p. 14) também explana que o processo

é composto por várias atividades e tarefas que são executadas, na sua grande maioria, por pessoas. Portanto, para compreendê-lo, torna-se vital analisar os sentimentos, preocupações, barreiras e dificuldades das pessoas que trabalham com o processo.

Por estes fatores, verificou-se a necessidade de mencionar e enfatizar no artigo as contribuições que as pessoas, mediante sua capacidade cognitiva expressada em ações, são imprescindíveis às organizações.

As análises críticas, bem como as contribuições ao artigo de Lawson (2003), identificaram que há autores que contestam a sua posição em relação ao fato de que a gestão de processos ajuda o ABC. No entendimento dos autores supracitados, o que ocorre é o contrário; o ABC é que irá colaborar com o gerenciamento de processos, independentemente dos aspectos que permeiam a

capacidade da empresa em produzir um determinado produto ou serviço. Tanto um como o outro irão contribuir para a performance da organização.

Acoplado a estas questões, também se observou que a utilização do conceito de gestão do conhecimento e a integração destas metodologias poderiam apresentar ainda mais resultados, melhores e sustentáveis frente aos obstáculos inerentes ao mercado.

Coral (1996, p. 25) afirma que

o gerenciamento de custos juntamente com o gerenciamento de processos visa à melhoria de processos e a minimização dos custos de produção. O custo, então, é visto como uma meta a ser alcançada pela empresa através de melhorias contínuas.

A gestão de processo permite à empresa controlar custos e, ao mesmo tempo, utilizar com maior eficiência os recursos disponíveis – inclusive aqueles que limitam a capacidade produtiva, os chamados *gargalos*.

Os modelos baseados em processos somados ao ABC ajudam a empresa a identificar seus processos-chave, assim como os fatores essenciais para aumentar sua lucratividade. Portanto, deve ocorrer a integração do processo e do custo – e vice-versa – para que a organização possa atingir um melhor desempenho em suas atividades. Além disto, também devem ocorrer as integrações das pessoas na busca deste resultado.

7 Considerações Finais

O cenário econômico e a dinâmica do desenvolvimento mundial têm sido conduzidos, entre outros aspectos, pela geração, utilização e difusão de informações e conhecimento. Esses novos parâmetros têm norteado os esforços das empresas, independentemente do seu porte, ramo de atividade ou setor de atuação, na busca por um melhor desempenho econômico de seus fatores produtivos, com a finalidade de se sustentarem no mercado e de prosperarem diante das concorrentes.

O aumento da concorrência entre empresas, impulsionado e intensificado, entre outros fatores, pelo processo de globalização econômica, nas últimas décadas, tem estimulado e contribuído para o crescimento dos desafios nas empresas. Crescer num mundo competitivo e globalizado é um desafio para as empresas.

Neste sentido, as empresas buscam mecanismos para enfrentar os desafios da concorrência mundial, dentre eles o conhecimento sobre seus custos e a maximização de todos os seus recursos em prol de um melhor desempenho de suas atividades.

As informações sobre custos têm sido consideradas um elemento estratégico para que as organizações possam transpor os obstáculos oriundos da conjuntura econômica presenciada. Neste contexto, a utilização de sistemas e metodologias de custeio pelas empresas busca auxiliar os gestores no momento de definir as estratégias da empresa de gerenciamento dos seus custos incorridos nos processos e atividades.

Dentre estes métodos de custeio, destaca-se o custeio baseado em atividades como uma das formas de atender os propósitos dos gestores quanto a informações mais precisas em relação aos seus fatores de produção.

Integrados a este método, cita-se a gestão de processos e a gestão do conhecimento, como alguns dos principais aspectos a serem observados na organização. A gestão de processo identifica os recursos utilizados pelas atividades, mediante a utilização dos dados obtidos por sistema de custeio, como o ABC. E a gestão do conhecimento trata das pessoas e dos conhecimentos gerados por elas; e compreende o processo de geração, armazenamento e disseminação do conhecimento na organização, o que contribui para a melhoria dos processos e das atividades.

Deste modo, o presente artigo, tendo como base o trabalho de Lawson (2003), procurou contribuir com alguns comentários sobre as idéias iniciais deste autor quanto aos temas: gerenciamento de processos e o custeio baseado em atividades. Foram introduzidos novos conceitos e outros aspectos a serem observados quando da utilização destas metodologias.

Referências

- BORNIA, A. C. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BUKOWITS; W. R.; WILLIAMS, R. L. *Manual de gestão do conhecimento: ferramentas e técnicas que criam valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRIMSON, J. A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseada em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- CARDOSO NETO, F. *Contabilidade de custos: sistemas, técnicas de apropriação e gestão*. São Paulo: Saraiva, 1985. v. 1.
- CHING, H. Y. *Gestão baseada em custeio por atividades = ABM – Activity Based Management*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- CORAL, E. *Avaliação e gerenciamento dos custos da não qualidade*. 1996. 172 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1996.
- DAVENPORT, T. H.; PRUSAK, L. *Conhecimento empresarial: como as organizações gerenciam o seu capital intelectual*. 3 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- DELLARETTI FILHO, O.; DRUMOND, F. B. *Itens de controle e avaliação de processos*. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, 1994.
- FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. *Estratégias empresariais e formação de competências*. São Paulo: Atlas, 2000.
- GARRISON, R. H.; NORREN, E. W. *Contabilidade gerencial*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GONÇALVES, J. E. Processos, que processos? *Revista de administração de empresas*, São Paulo, v. 40 n. 4, p. 8-19, out/dez. 2000.
- HAMMER, M. *A agenda: o que as empresas devem fazer para dominar esta década*. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learnig, 2001.
- HERNANDES, C. A.; CRUZ, C. S. da; FALCÃO, S. D. Combinando o *Balanced Scorecard* com a gestão do conhecimento. *Caderno de Pesquisas em Administração*, São Paulo, v. 1, n. 12, 2º trim. 2000.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. *Contabilidade de custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- HRONEC, S. M. *Sinais vitais: usando medidas do desempenho da qualidade, tempo e custo para traçar a rota para o futuro de sua empresa*: São Paulo: Makron Books, 1994.
- JIAMBALVO, J. *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: LTC, 2002.
- LAWSON, Raef. Gestão de processos ajuda ABC. *HSM Management*, São Paulo, n. 38, p. 128-134, maio/jun. 2003.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MEGLIORINI, E. *Custos*. São Paulo: Makron Books, 2001.
- NAKAGAWA, M. *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- _____. *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação JIT/TQC*. São Paulo: Atlas, 1993.
- NONAKA, I.; TAKEUCHI, H. *Criação de conhecimento na empresa: como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- PADOVEZE, C. L. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- RIBEIRO, O. M. *Contabilidade básica fácil*. São Paulo: Saraiva, 1995.
- SAKURAI, M. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- SANTOS, R. V. dos. Modelagem de sistemas de custos. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo*, São Paulo, ano 4, n. 7, p. 62-74, abr. 1999.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. *Gestão estratégica de custos*. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- SVEIBY, K. E. *A nova riqueza das organizações*. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- TEIXEIRA FILHO, J. *Gerenciando conhecimento: como a empresa pode usar a memória organizacional e a inteligência competitiva no desenvolvimento de negócios*. Rio de Janeiro: SENAC, 2000.
- VICECONTI, P. E. V.; NEVES, S. das. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. São Paulo: Frase, 2000.
- WAH, L. Muito além de um modismo. *HSC Management*, São Paulo, ano 4, n. 22, p. 52-64, set./out. 2000.
- ZANELLA, L. C. *Administração de custos em hotelaria*. 3. ed. Caxias do Sul: EDUGS, 2004.