

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL – UFRGS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA – PPGE

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM EMPRESAS DE TERCEIRIZAÇÃO
DE SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE REDES DE
TELECOMUNICAÇÕES**

LEANDRO SALATTI DOS SANTOS

Porto Alegre, 2004.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL – UFRGS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA – PPGE

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM EMPRESAS DE TERCEIRIZAÇÃO
DE SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE REDES DE
TELECOMUNICAÇÕES**

LEANDRO SALATTI DOS SANTOS

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

**Dissertação de mestrado apresentada ao
Programa de Pós-Graduação em Economia –
PPGE, Faculdade de Ciências Econômicas da
UFRGS, como quesito parcial à obtenção do
grau de mestre em Economia com ênfase em
Controladoria na Modalidade
Profissionalizante.**

Porto Alegre, 2004.

S337g

SANTOS, Leandro Salatti dos

Gestão estratégica de custos em empresas de terceirização de serviços de instalação e manutenção de redes de telecomunicações / Leandro Salatti dos Santos – Porto Alegre, UFRGS / FCE / PPGE, 2004

99 f. il

Diss. (Mestrado) –

1. custos 2. empresas de serviços 3. gestão estratégica de custos
4. título

CDU 657.

DEDICATÓRIA

A minha esposa e filhos pela compreensão e paciência que tiveram ao longo desta longa etapa, e pelo apoio e incentivo que me motivam a prosseguir.

AGRADECIMENTOS

A empresa que abriu suas portas para a realização das análises e pesquisas, disponibilizando seus profissionais e recursos, necessários a elaboração desta dissertação.

Aos professores doutores Paulo Schmidt e Eugênio Lagemann pelo apoio e dedicação dispensados em momentos decisivos da execução desta tarefa.

SUMÁRIO

Lista de Tabelas	8
Lista de Gráficos e Figuras	9
Introdução	12
a) Considerações Iniciais	12
b) Justificativa	13
c) Definição do Problema	14
d) Objetivos: Geral e Específicos	14
e) Delimitação do Trabalho	14
f) Estrutura da Dissertação	15
1. Sistemas de Custeio e o Setor de Serviços no Brasil.....	17
1.1. Princípios Básicos da Contabilidade de Custos.....	17
1.1.1. Da Contabilidade de Custos a Contabilidade Gerencial.....	17
1.1.2. Contabilidade de Custos em Empresas não Industriais	19
1.1.3. Métodos de Custeio	19
1.1.3.1. Custeio por Absorção	20
1.1.3.2. Custeio Variável ou Direto	21
1.1.4. Custos para Planejamento e Controle.....	22
1.1.4.1. Sistemas Baseados em Custo Padrão.....	23
1.1.4.2. Sistema de Custo Meta	24
1.1.4.3. Sistema de Custeio do Ciclo Vida	25
1.1.5. Gestão Estratégica de Custos.....	27
1.1.5.1. Análise da Cadeia de Valor	27
1.1.5.2. Análise do Posicionamento Estratégico	29
1.1.5.3. Análise dos Direcionadores de Custos	31
1.1.5.4. Sistema de Custos Baseado em Atividades	32
1.1.5.5. Princípios da Gestão Estratégica de Custos.....	34
1.1.5.6. Objetivos da Gestão Estratégica de Custos	36
1.2. O Setor de Serviços no Brasil.....	38

1.2.1. Dados Estatísticos Relevantes	39
1.2.2. Conceito de Serviços	40
1.2.3. Análise da Cadeia de Valor na Prestação de Serviços.....	41
1.2.4. Gestão da Capacidade e da Demanda em Serviços	45
2. Método de Pesquisa.....	49
2.1. Tipos de Pesquisa	50
2.2. Estudo de Caso	51
2.2.1. Coleta de Dados.....	52
2.2.2. Análise dos Dados	53
3. Estudo de Caso – Empresa de Terceirização de Serviços de Instalação e Manutenção de Redes de Telecomunicações	55
3.1. Caracterização da Empresa.....	55
3.2. Aspectos Operacionais Relevantes	56
3.3. Sistemas de Controle de Custos Existentes na Empresa	57
3.3.1. Custeio por absorção, Deficiências no Contexto do Grupo	59
3.3.2. Demonstração de Resultados Gerenciais (DRG).....	62
3.4. Análise da Cadeia de Valor	71
3.5. Análise dos Direcionadores de Atividades: Resultados Gerencias e Áreas de Negócio	74
3.6. Análise dos Direcionadores de Custos: Proposta Simplificada de Implantação de um Sistema de Custos Baseado em Atividades	81
3.7. Gestão de Investimentos	92
3.8. Gestão de Desempenho	93
Conclusão	95
Bibliografia.....	97

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Situações Relevantes para Diferentes Estratégias de Pesquisa.....	50
Tabela 2. Demonstração do Resultado do Exercício: Unidade Operacional.....	60
Tabela 3. Demonstrativo de Resultados Gerenciais (DRG).....	63
Tabela 4. DRG Métodos de Custeio Observados.....	65
Tabela 5. DRG Por Departamentos.....	78
Tabela 6. Departamentos e Atividades Relevantes.....	80
Tabela 7. DRG Por Atividades Relevantes dos Departamentos de Apoio.....	84
Tabela 8. Direcionadores de Custos das Atividades de Apoio.....	85
Tabela 9. Alocação dos Custos Indiretos das Atividades de Apoio.....	86
Tabela 10. Departamento de Dados: Custeio das Atividades Relevantes.....	87
Tabela 11. DRG por Departamentos: Ajustada pelo ABC.....	88
Tabela 12. DRG: Comparativo dos Resultados Líquidos.....	89

LISTA DE FIGURAS E GRÁFICOS

Figura 1. Sistema de Informações Gerenciais	18
Figura 2. Custeio por Absorção: Lógica de Apropriação dos Custos aos Produtos.....	20
Figura 3. As Três Estratégias Genéricas	30
Figura 4. Modelo de Cadeia de Valor	43
Figura 5. Cadeia de Valor das Empresas de Telecomunicações	44
Figura 6. Estratégias Básicas para a Gestão da Capacidade em Serviços	46
Figura 7. Estratégias para Equilibrar a Capacidade e a Demanda em Serviços	47
Figura 8. Ciclo de Serviços nas Empresas de Telecomunicações	72
Figura 9. Fluxo Básico para Apuração de Custos em Empresas de Serviços	81
Gráfico 1. Distribuição do Número de Trabalhadores nas Empresas Formais	39

RESUMO

Este trabalho identifica as principais características e relevância do setor de serviços no cenário econômico brasileiro, discutindo a importância do desenvolvimento dos sistemas gerenciais, em especial aqueles dedicados ao gerenciamento estratégico dos custos e da cadeia de valor. Para o desenvolvimento do tema discute-se inicialmente as características do setor de serviços e os principais métodos de acumulação de custos e a partir deste referencial teórico é apresentada, em estudo de caso, a realidade de um importante grupo empresarial e a necessidade de revisão de seus modelos gerenciais no que se refere a metodologia utilizada e suas deficiências. Aplica-se, no desenvolvimento deste estudo de caso, os conceitos da gestão estratégica de custos e conclui-se que para a manutenção de diferenciais competitivos sustentáveis é indispensável construir um sistema adequado de custeio, servindo como referencial o sistema de custos baseado em atividades.

Palavras-chaves: Custos, Empresas de Serviços, Gestão Estratégica de Custos.

ABSTRACT

This final paper identifies the main characteristics and the relevance of the service sector in the Brazilian economic environment, discussing the importance of management systems development, in special those dedicated to strategic management of costs and value chain. In order to better develop the subject, firstly the characteristics of the service sector and the main methods of costs accumulation will be discussed and from that reference theory, through a case study, the reality of an important business group and the need of a revision of their management models concerning the methodology applied and their deficiencies will be showed. In the case study development the concepts of strategic cost are applied, and the conclusion is that in order to maintain the permanent competitive differentials, it is necessary to build a proper cost system wich will serve as reference for the cost system based on activities.

Key-words: Costs, Service Companies, Strategic Cost Management.

INTRODUÇÃO

a) CONSIDERAÇÕES INICIAIS

É notável o crescimento das atividades relacionadas a prestação de serviços a nível nacional e mundial. No Brasil, em particular, observa-se claramente a preocupação com as empresas de prestação de serviços, sendo que muitos organismos governamentais e paragovernamentais têm-se dedicado a construção de modelos de excelência que possibilitem níveis elevados de performance e qualidade. Apesar de importantes e relevantes para a manutenção da competitividade, estes elementos precisam estar associados a níveis adequados de rentabilidade e estruturas de custos compatíveis com esse objetivo, sob pena de sucumbirem à pressão exercida pelos mercados.

FITZSIMMONS e FITZSIMMONS (2000, p. 57), afirmam que “uma estratégia competitiva eficiente é particularmente importante para as empresas de serviços, por que elas competem em um ambiente com poucas barreiras de entrada a concorrentes. Conseqüentemente, empresas de serviços sempre se defrontam com novas competições”.

Inúmeras estatísticas apontam para a necessidade de se garantir a sobrevivência e a longevidade das empresas que se dedicam à prestação de serviços, em especial as que surgiram dos processos de terceirização de atividades ditas não essenciais nas empresas industriais ou dos processos de privatizações ocorridos na última década. Em média, segundo os dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, a partir dos registros do Cadastro Central de Empresas, 64,5% das empresas que iniciaram suas atividades no ano de 2000, as encerraram durante o mesmo ano.

Mesmo nos grandes conglomerados voltados às atividades de prestação de serviços, percebe-se a perda gradativa de performance financeira e operacional. O segmento de telecomunicações, tomado apenas como exemplo, têm sofrido recentemente quedas perceptíveis nos níveis de serviço motivadas pela busca da recomposição de sua rentabilidade. As dificuldades operacionais forçam as empresas a tomar decisões cada vez mais voltadas para a racionalização e eliminação de custos que supostamente não agregam valor aos seus usuários. Estas decisões necessitam embasamento conceitual e modelos gerenciais

compatíveis com sua atividade, sob pena de, não existindo, colocar o empreendimento em um ciclo vicioso extremamente perigoso a sua perpetuidade. Como consequência, as empresas que se dedicam a terceirização de serviços de instalação e manutenção das redes de telecomunicações, as quais compõem um elo importante desta cadeia de valor, também vem sofrendo prejuízos significativos por não conhecerem suas estruturas de custos no detalhe.

Em resumo, as iniciativas empreendedoras que negligenciam a necessidade de informações úteis para a gestão e o controle de seus custos, optando por competir única e exclusivamente pelo melhor preço, constituem a parcela mais suscetível a dificuldades econômicas e financeiras, o que muitas vezes implica em prejuízos irreparáveis aos seus acionistas e investidores.

Neste contexto, esta dissertação trata das limitações dos sistemas tradicionais de custos como ferramenta de análise gerencial, enfocando a necessidade de desenvolvimento de sistemas de custeio capazes de suportar a aplicação da gestão estratégica de custos, elemento chave para a manutenção da rentabilidade e competitividade das empresas de prestação de serviços.

b) JUSTIFICATIVA

Apesar da farta produção científica relacionada à contabilidade de custos e aos sistemas de gestão, as particularidades das empresas de prestação de serviços têm sido pouco exploradas, limitando-se muitas vezes a tratar os sistemas de custos como uma simplificação dos métodos de custeio por ordem de produção.

Por exemplo, a logística e a cadeia de valor das empresas que se dedicam aos serviços de instalação e manutenção das redes de telecomunicações, requerem modelos complexos de planejamento de materiais, distribuição, controle e auditoria dos serviços executados. Na realidade destas empresas, os custos não são simplesmente repassados, mas se constituem em pontos relevantes de restrição no processo de avaliação de desempenho.

Portanto, a limitação do escopo de pesquisa ao setor de serviços se justifica por dois motivos básicos:

- Pela escassa bibliografia aplicável especificamente a estas empresas, principalmente no que diz respeito a gestão estratégica de custos; e
- Pela urgência de se rever os modelos de informação gerencial das empresas inseridas neste contexto.

c) DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

A pergunta básica que se pretende responder é:

- Como a gestão estratégica de custos pode contribuir para a correta avaliação da performance financeira e operacional das empresas que se dedicam à terceirização dos serviços de instalação e manutenção de redes de telecomunicações?

d) OBJETIVOS: GERAL E ESPECÍFICOS

O objetivo central desta dissertação é apresentar os efeitos decorrentes da aplicação dos conceitos da gestão estratégica de custos sobre os resultados apurados nos modelos gerenciais de uma empresa de terceirização de serviços de instalação e manutenção de redes de telecomunicações e suas conseqüências sobre a mensuração de performance por atividade.

Como objetivos específicos temos:

- Apresentar a relevância do setor de serviços no ambiente econômico brasileiro;
- Apresentar os principais métodos e sistemas de custeio já desenvolvidos;
- Apresentar em estudo de caso as características relevantes de uma empresa de terceirização de serviços de instalação e manutenção de redes de telecomunicações;
- Demonstrar a viabilidade de implementação e a relevância da gestão estratégica de custos para este segmento da atividade empresarial.

e) DELIMITAÇÃO DO TRABALHO

Na abordagem teórica do tema, a pesquisa bibliográfica está focada nas principais técnicas conhecidas de acumulação de custos e sua evolução para os sistemas de apuração e gestão estratégica de custos. A análise deste referencial é abordada em estudo de caso, desenvolvido a partir dos sistemas contábeis e gerenciais de uma empresa privada de prestação de serviços de instalação e manutenção de redes de telecomunicações, na qual se verifica a necessidade e a urgência de implementação de um sistema eficiente de mensuração de performance, dadas as suas particularidades de gestão.

Apesar de ser uma prioridade da administração, este grupo empresarial ainda não dispõe de um sistema estruturado de indicadores de gestão, motivo pelo qual esta dissertação limita-se a discutir os conceitos de gestão estratégica de custos e a relevância de sua aplicação. As limitações e fragilidades atualmente presentes no sistema contábil reduzem de forma significativa a possibilidade de se aprofundar alguns pontos, em especial a aplicação da visão horizontal do custeio baseado em atividades, ou como é conhecida, a segunda geração do ABC¹, que segundo MARTINS (2003, p.286) “permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados através da melhoria de desempenho na execução das atividades”. Mesmo assim, limitando o conceito de atividade a uma visão funcional, que conforme MARTINS (2003, p.87) é conhecida como “a primeira geração do ABC”, é possível reduzir os efeitos de rateios e de algumas inferências presentes nos modelos gerenciais utilizados pela administração. É importante ressaltar que esta simples adequação já permite demonstrar de forma razoável os efeitos da aplicação dos conceitos da gestão estratégica de custos, cumprindo o objetivo central proposto.

f) ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

O trabalho está estruturado conforme descrito a seguir:

Introdução: A partir de algumas considerações iniciais são definidos o tema, a justificativa de sua escolha, o problema e os objetivos que se pretende atingir. São elucidadas ainda, algumas limitações específicas decorrentes do desenvolvimento do estudo de caso.

Capítulo 1: Este capítulo apresenta os principais sistemas de custeio já desenvolvidos e as características relevantes do setor de serviços no contexto brasileiro. São resumidos os princípios básicos da contabilidade de custos, sua evolução nos ambientes não industriais e a recente aplicação em atividades de planejamento e controle. São apresentados ainda os métodos de custeio por absorção e o custeio variável, os sistemas baseados em custo padrão, custo meta, custeio do ciclo de vida, e os conceitos, princípios e objetivos relacionados à gestão estratégica de custos. Com relação ao setor de serviços a revisão bibliográfica é complementada com um pequeno histórico, dados estatísticos relevantes e os principais conceitos, em especial a análise

¹ ABC – Activity Based Cost ou em português Custeio Baseado em Atividades

da cadeia de valor e os processos de gestão da capacidade e demanda na prestação de serviços.

Capítulo 2: Apresenta os principais aspectos do método científico, detalhando os tipos de pesquisa admitidos pelo método, as razões da opção pela aplicação do método de estudo de caso e as técnicas conhecidas de coleta e análise dos dados obtidos.

Capítulo 3: Dedicado ao próprio estudo de caso, desenvolvido a partir de uma empresa dedicada à terceirização de serviços de instalação e manutenção de redes de telecomunicações, aborda o histórico desta empresa, seus principais aspectos operacionais, os quais necessários para correta compreensão de suas atividades, seus sistemas de controle de custos, as deficiências oriundas da aplicação estreita do método de custeio por absorção e algumas considerações sobre os modelos gerenciais utilizados pela alta administração. A partir da contextualização passa-se a demonstrar a viabilidade e os efeitos da aplicação dos conceitos da gestão estratégica de custos, discorrendo sobre o sistema de custeio baseado em atividades, os direcionadores de atividade, direcionadores de custos e os resultados obtidos a partir de sua aplicação. Por último discuti-se aspectos importantes da gestão de investimentos e do desempenho, fatores relevantes para a construção de diferenciais competitivos sustentáveis.

Conclusão: Encerra o trabalho, apresentando as principais conclusões decorrentes da aplicação do modelo de gestão estratégica de custos, especificamente seus efeitos sobre a mensuração de desempenho e a importância da aplicação do sistema de custeio baseado em atividades neste contexto. Recomenda-se ainda o desenvolvimento de estudos específicos relacionados à gestão de investimentos e de performance, dada sua relevância para a construção e manutenção de diferenciais competitivos que permitam a sustentabilidade da organização.

Bibliografia.

1. SISTEMAS DE CUSTEIO E O SETOR DE SERVIÇOS NO BRASIL

É indiscutível a evolução dos sistemas de mensuração contábil ao longo da história da humanidade. Particularmente a contabilidade de custos, forçada pela necessidade de acompanhar a evolução dos sistemas de produção, evoluiu de uma ferramenta derivada da contabilidade financeira para um referencial gerencial indispensável para o processo de tomada de decisão e de avaliação da eficiência operacional das organizações. Esta característica, ainda pouco explorada pelo setor de serviços, continuará evoluindo de acordo com as características e necessidades do mercado mundial.

1.1. PRINCÍPIOS BÁSICOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Os sistemas de mensuração monetária dos ativos que compõem um determinado patrimônio, via de regra utilizam os sistemas de registro contábil como fonte primária de informações.

Esta característica trouxe para a contabilidade de custos o arcabouço conceitual da contabilidade financeira, baseada fundamentalmente nos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, tais como o do Conservadorismo, do Custo como Base de Valor e da Realização.

Outro aspecto relevante é a influência que o sistema tributário exerce sobre a contabilidade financeira e por consequência nos métodos e técnicas possíveis do ponto de vista fiscal para a mensuração dos custos e da formação de valor dos ativos de uma empresa.

1.1.1. DA CONTABILIDADE DE CUSTOS A CONTABILIDADE GERENCIAL

Em sua origem, a contabilidade de custos foi concebida e desenvolvida pelos Contadores como um sistema de mensuração monetária dos estoques e dos resultados de determinado período. Ocorre que, com o crescimento das empresas e o aumento da complexidade dos sistemas de produção de bens e serviços, surgiu uma nova necessidade:

suprir os administradores de informações gerenciais relevantes sobre o desempenho de suas atividades operacionais.

MARTINS (2003, p.21), afirma que “neste novo campo de atuação a contabilidade de custos assume duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisão”. Com relação ao controle sua função primordial é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão. Já no processo de decisão, necessita a contabilidade de custos, prover informações sobre as conseqüências de curto e de longo prazo, sobre as medidas gerenciais de formação de preço, volume de produção, opções de compra ou produção, entre outras.

A importância destas informações foi particularmente potencializada no Brasil, após os processos de abertura política e econômica que trouxeram consigo o acirramento da competição na maioria dos mercados, sejam eles industriais, comerciais ou de serviços. Adicionalmente o avanço da tecnologia da informação, em seus aspectos de capacidade de processamento e de desenvolvidos de ferramentas avançadas de gestão, tem contribuído de forma decisiva para a evolução dos sistemas contábeis societários, gerenciais e de custos, agregando-se a estes o sistema orçamentário, formando por fim o que se conhece por Sistema de Informações Gerenciais.

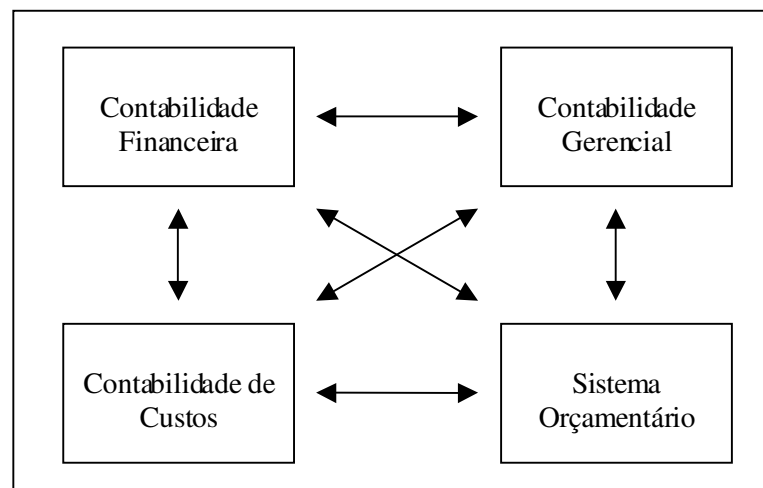


Figura 1. Sistema de Informações Gerenciais MARTINS (2003, p.22).

1.1.2. CONTABILIDADE DE CUSTOS EM EMPRESAS NÃO INDUSTRIAIS

Com a evolução da contabilidade de custos, vista como parte integrante dos sistemas de informações gerenciais, passou-se a observar a sua ampla aplicação em empresas não industriais, tais como instituições financeiras, empresas comerciais e firmas de prestação de serviços. Estas últimas, no entanto, ainda de uma forma bastante embrionária.

Para BORNIA (2002, p.16), “o primeiro objetivo básico de um sistema de custos é encontrar os custos dos produtos para avaliação dos estoques, permitindo, deste modo, a determinação do resultado da empresa pela contabilidade financeira. Outros objetivos são ao auxílio ao controle e o auxílio à tomada de decisão”.

Desta abordagem surge algumas particularidades em relação as empresas dedicadas a prestação de serviços. Pela sua natureza intangível da prestação de serviços não há a possibilidade concreta de formação de estoques, o que inviabiliza a utilização da contabilidade de custos tradicional para a correta mensuração das flutuações de demanda.

Surge então a segunda grande função, o apoio ao processo decisório. Esta é uma lacuna ainda a explorar dentro das estruturas de gestão da maioria das empresas de prestação de serviços. Uma das necessidades facilmente observada nestas organizações é a carência de informação acuradas que possam agregar valor e avaliar corretamente as mais diversas cadeias de valor.

1.1.3. MÉTODOS DE CUSTEIO

Essencialmente os custos são determinados e contabilizados com o objetivo de controle das operações, determinação do lucro e para apoiar a tomada de decisão.

MEGLIORINI (2002, p.4) afirma que “para que esses objetivos sejam atingidos, as empresas se valem dos métodos de custeio estruturados a fim de serem alimentados de informações coletadas internamente”. CREPALDI (2002, p. 217) esclarece que “existem dois métodos básicos de custeio: Custeio por Absorção e Custeio Variável ou Direto”. Estes métodos podem ser utilizados em qualquer sistema de acumulação de custos e diferem basicamente quanto ao tratamento dos custos fixos.

1.1.3.1. CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Esta é um método de custeio amplamente utilizado pelos sistemas de mensuração contábil oriundo da aplicação estreita dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. A técnica está baseada na apropriação integral dos custos diretos e indiretos aos bens e serviços produzidos em determinado período. Um custo é absorvido sempre que for imputado a um produto ou serviço. Assim cada produto receberá sua parcela de custo até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo custo dos produtos ou serviços prestados, ou pelos estoques finais e em andamento. A figura 2 demonstra de uma forma resumida a lógica de apropriação dos custos aos produtos.

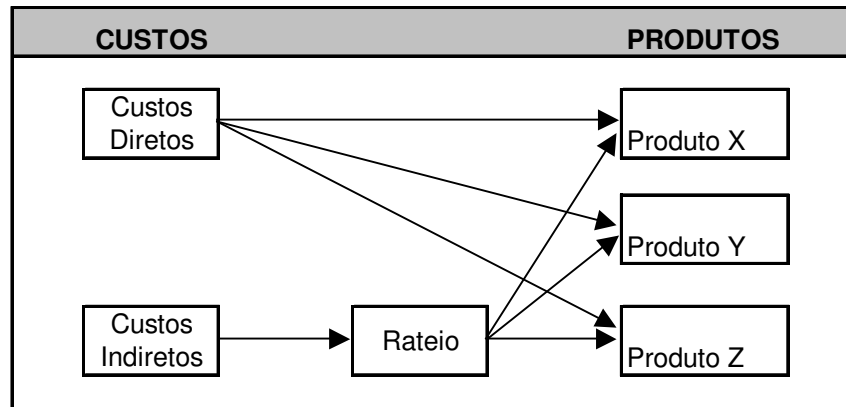


Figura 2. Custeio por Absorção: Lógica de Apropriação dos Custos aos Produtos
Adaptado de MARTINS (2003, p. 57).

Por se tratar de uma restrição fiscal, as empresas de serviços adotaram a metodologia sem considerar as peculiaridades gerenciais de sua atividade. Considerando que neste setor a proporção de custos indiretos geralmente é muito superior aos custos diretos e que o custeio por absorção apropria estes custos com base em critérios simplificados de rateio, a essência da finalidade gerencial da contabilidade de custos fica comprometida como instrumento de apoio à gestão.

1.1.3.2. CUSTEIO VARIÁVEL OU DIRETO

Essencialmente consiste em um método de custeio no qual os gastos variáveis sejam eles custos diretos ou indiretos, são segregados dos gastos fixos. Neste sistema somente os custos variáveis são imputados aos produtos ou serviços. Os custos fixos, por sua vez, recebem o tratamento de despesa sob a alegação de que estes ocorrerão independentemente dos volumes de produção da empresa.

Segundo MARTINS (2003, p.197 e 198), o custeio variável surgiu devido as deficiências do custeio por absorção como instrumento de gestão e cita três grandes problemas que concorrem para isso:

1. Os custos fixos existem antecipadamente. Não dependem da fabricação, e estão mais relacionados com a capacidade de produção instalada, do que com as oscilações do volume de produção;
2. Quase sempre são distribuídos à base de critérios de rateio (em geral arbitrários e imprecisos), que efetivamente não ligam o custo a este ou aquele produto, e tomando-se critérios de rateio diferentes, chega-se a resultados diferentes;
3. Os custos fixos por unidade dependem do volume de produção: aumentando-se o volume, temos um menor custo fixo por unidade e vice-versa.

MARTINS (2003, p.198) afirma ainda que, “no custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado”.

No entanto, esta é uma das dificuldades que as empresas enfrentam para adoção do custeio variável. Esta metodologia está em desacordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, em especial os Princípios fundamentais da Competência e o da Confrontação. Por este motivo, o custeio variável não é aceito para registro contábil e apuração do lucro tributável. Os auditores independentes também oferecem restrição a sua aceitação como método contábil.

Mesmo assim, MARTINS (2003, p.202) afirma que “do ponto de vista decisório, o custeio variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa”, e que o fato da não aceitação legal, “não impede que a empresa o utilize para efeito interno”.

Outra vantagem deste método de acumulação de custos é a possibilidade de se efetuar análises sofisticadas de margem de contribuição e de ponto de equilíbrio. Esta é uma característica que pode ser explorada sem muitas dificuldades pelas empresas de prestação de

serviços. OLIVEIRA (2000, p.156) diz que “não há diferenças relevantes nos aspectos conceituais. A maior parte dos conceitos de custos e análises, válidos para uma indústria também são verdadeiros para as prestadoras de serviços”. Nestas empresas também existem custos diretos e indiretos, custos fixos e variáveis, mesmo sabendo-se que o componente relativo aos estoques, muitas vezes não se encontra presente.

1.1.4. CUSTOS PARA PLANEJAMENTO E CONTROLE

As empresas, impulsionadas pela evolução constante dos ambientes de competição, desenvolveram ao longo do tempo uma série de sistemas de custeio que visam aprimorar seus sistemas de planejamento e de controle gerencial. MARTINS (2003, p.298) afirma que “já a algum tempo os chamados “sistemas tradicionais de custeio” vinham perdendo relevância por não atender, em muitos casos, adequadamente às necessidades informativas dos gestores”. MARTINS (2003, p.298) enumera algumas deficiências destes sistemas tradicionais, entre elas:

- Distorções no custeio dos produtos, provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos;
- Utilização de bases de rateio reduzidas;
- Não mensuração dos custos de falta de qualidade, provocadas por falhas internas e externas, tais como retrabalhos e outras;
- Falta de capacidade de identificação dos custos de atividades que não agregam valor;
- Não utilização dos conceitos de custo meta ou custo alvo;
- Não consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira, mais conhecidos por indicadores físicos de produtividade.

CREPALDI (2002, p.265) define um sistema de custeio como “uma forma de se registrar custos” as quais podem ser “por custo histórico ou por custo-padrão”. CREPALDI (2002, p.265) diz ainda que “os sistemas de custeio podem ser usados com qualquer sistema de acumulação de custos e com qualquer método de custeio”.

Os sistemas de custos baseados em custos históricos são os mais comuns e presentes na realidade empresarial. Nesse sistema os custos são apropriados à medida que ocorrem, e os resultados só poderão ser apurados no final do período. Já os sistemas de custos baseados em custos padrão necessitam uma abordagem um pouco mais detalhada.

1.1.4.1. SISTEMAS BASEADOS EM CUSTO PADRÃO

Em essência o custeio padrão é um tipo de custeio pré-determinado, que utiliza valores previstos com base em especificações, nos elementos de custos e nos volumes projetados. MARTINS (2003, p.315), aborda o custo padrão sob dois enfoques: o custo padrão ideal e o custo padrão corrente. A primeira abordagem utiliza um ambiente idealizado para mensurar os custos de um produto ou serviço. Nestas condições a empresa teria a sua disposição as melhores matérias-primas, a melhor e mais qualificada mão-de-obra e a utilização plena da capacidade dos meios de produção. Este ambiente, pouco provável, serviria, segundo o autor, como um objetivo de longo prazo com pouca utilidade para a fixação de metas para os períodos correntes.

Desta deficiência surge a segunda forma de abordar o padrão, ou seja, o custo padrão corrente. Ainda segundo MARTINS (2003, p.315), o custo padrão corrente

diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia, etc. É um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível.

CREPALDI (2002, p.266), acrescenta que os sistemas de apuração do custo padrão “é um instrumento que têm por objetivo proporcionar à administração informações oportunas que lhe possibilitem a tomada de decisões ótimas”. Este é um instrumento que permite controle, que num sentido restrito, segundo o autor, “significa tomar conhecimento de determinada realidade, compará-la com aquilo que deveria ser, em termos ideais, identificar oportunamente os desvios e tomar providências no sentido da correção de tais desvios”.

Percebe-se aqui, a importância deste instrumento como parte do planejamento estratégico de qualquer companhia. Em especial, as empresas dedicadas a prestação de serviços necessitam definir muitos de seus custos de forma antecipada e com um elevado nível de acuracidade. Este planejamento prévio permite o conhecimento antecipado dos pontos de restrição e dos limites de negociação, elementos fundamentais para a aceitação de contratos e os limites possíveis de preço para execução.

OLIVEIRA (2000, p.236) afirma que “o custo padrão, em sua elaboração e implantação, deve levar em consideração as metas de eficiência e eficácia da organização, visto que irá servir como instrumento de avaliação e melhoria contínua. Por outro lado OLIVEIRA (2000, p.236) acrescenta que o “padrão não precisa ser geral na empresa,

podendo ser feita apenas em alguns produtos ou áreas da empresa”, podendo também “ser utilizado para controlar apenas um tipo específico custo”.

Surge desta abordagem uma característica relevante na estratégia das empresas de serviços. Alguns custos podem ser acumulados e controlados pelos instrumentos convencionais desenvolvidos na história da contabilidade de custos, outros, porém, devem ser abordados com base em padrões técnicos de execução e estrategicamente devem ser acrescidos de custos futuros que não necessariamente tenham sido incorridos e contabilizados no período sob avaliação.

De sua aplicação surgem outros sistemas, entre eles o sistema de custo meta, o qual é detalhado a seguir.

1.1.4.2. SISTEMA DE CUSTO META

Nas economias de mercado os preços são essencialmente função da relação de oferta e demanda de produtos ou serviços. Nestes ambientes, em que as empresas não podem alterar seus preços em virtude de alterações, relevantes ou não, de suas estruturas de custos, surge a abordagem reversa, ou seja, os custos como função do preço.

Sabe-se que a maioria dos custos a serem incorridos em um determinado processo são determinados na fase de planejamento e estruturação deste processo. Por outro lado, é justamente nesta fase de planejamento que se pode alterar as estruturas de custos e adequá-las as necessidades de mercado.

MARTINS (2003, p.224) esclarece que:

O custo meta, apesar de ser um conceito simples, é também uma mentalidade de gerenciamento. Para se chegar a um denominador comum de qual o custo meta e qual o produto a ser feito, enfim, para se definir uma estratégia empresarial, há que existir uma integração entre todas as áreas da empresa.

MARTINS (2003, p.224) ressalta ainda que outra característica estratégica relevante reside no fato de que o método “induz a empresa a olhar não exclusivamente para si própria, e sim ter um foco no cliente”. Alguns aspectos importantes desta abordagem incluem a expectativa do cliente em relação ao produto e os custos de propriedade que ele terá ao adquirir este produto (Custos de manutenção, embalagem e acessórios).

Além do cliente, o gerenciamento pelo custo meta, foca os fornecedores. Estes podem ser decisivos na formação dos custos a serem incorridos. MARTINS (2003, p.225) afirma que

a “interação com a cadeia de valor como um todo permite não só que os custos sejam atingidos, como também que toda uma completa estratégia seja desenvolvida tanto para a empresa como para a cadeia em que ela se insere”.

Particularmente nas empresas de prestação de serviços de instalação e manutenção das redes de telecomunicações, os custos são a chave da rentabilidade. Os contratos, em geral, definem padrões mínimos de produtividade e performance operacional, utilizando estes parâmetros para a fixação do preço. Em geral o lucro surge da capacidade que o prestador de serviços desenvolve de superação destes patamares mínimos. A filosofia básica é fazer mais com menos e se possível fazer certo da primeira vez. Neste caso a construção de vantagens competitivas relevantes provém das estratégias de baixo custo. Neste sentido SHANK, GOVIDARAJAN (1997, p.193) afirmam que “o que é mais útil em um sentido estratégico é explicar a posição do custo em termos de escolhas estruturais e de habilidades de execução que moldem a posição competitiva da empresa”.

1.1.4.3. SISTEMA DE CUSTEIO DO CICLO DE VIDA

Conceituado como um sistema de apuração do custo de um produto ou serviço até o fim de sua vida útil, o chamado custeio do ciclo de vida tem sido considerado por diversos autores como um instrumento de apoio à competitividade dos negócios. De acordo com OSTRENGA *et al* (1997, p. 286), “custo por ciclo de vida é a prática de organizar os custos de acordo com os estágios da vida de um produto ou serviço e usar esse perfil para se tomar decisões a respeito do mesmo”. O custeio do ciclo de vida do produto pode ser decomposto em três dimensões: custo do ciclo de vida para o produtor, para o mercado e para o consumidor.

OSTRENGA *et al* (1997, p. 297 a 298), detalha estas três óticas da seguinte forma:

- A visão do fabricante: os estágios do ciclo de vida envolvem a investigação da viabilidade do projeto e seu conceito, projeto detalhado, produção de protótipos, produção industrial, produção ou prestação plena, serviços de pós-venda e retirada ou abandono;
- A visão mercadológica: o volume de vendas é o fator determinante na classificação do estágio, e um produto passa pelos seguintes estágios: introdução, crescimento, declínio e abandono. O conceito mercadológico do ciclo de vida é usado para a previsão de receitas e a tomada de decisão sobre promoções; e
- A visão do cliente: os estágios de custos para o comprador são três: custo inicial de compra, custos de operação e manutenção do produto ou serviço e o custo de alienação do item ou a descontinuidade do serviço.

Sob a ótica da Gestão Estratégica de Custos, entende-se que as três dimensões devem ser consideradas simultaneamente, pois esta abordagem contempla todos os custos do produto ou serviço desde a fase de concepção até o descarte pelo consumidor.

SAKURAI (1997, p. 157) afirma que:

no atual ambiente dos negócios verifica-se uma crescente necessidade de quantificar e analisar o custo total do ciclo de vida dos produtos, envolvendo não apenas os custos de produção e marketing, mas também os custos de propriedade, operação, manutenção e descarte. Em muitas circunstâncias, os custos pós-aquisição podem superar em muito os de aquisição.

Em função disso, recomenda-se identificar e analisar o custo total do ciclo de vida para orientar decisões sobre produtos, sobretudo quando as organizações são afetadas por forças concorrentes mais agressivas.

KAPLAN *et al* (1997, p. 609) consideram que “a compreensão do custo total do ciclo de vida de um produto ou serviço é ponto crítico para se compreender e analisar com maior precisão os fatores que impactam os custos”. Acrescentam os autores que, “o sistema de custeio baseado no ciclo de vida fornece informações detalhadas para se exercer uma gestão mais eficaz sobre o custo total do produto, que vai do seu desenvolvimento ao descarte”.

NAKAGAWA (2000, p. 35) explica que “a redução de custos e a eliminação de todas as formas de desperdícios requer uma maior atenção para com a gestão do custo total do ciclo de vida do produto, principalmente em mercados mais competitivos”.

ROCHA (1999:118) propõe que

o sistema de informações gerenciais contemple dados relativos ao custo total dos produtos e serviços, já que, ao lado da variável utilidade, eles constituem os parâmetros mais adequados para orientar o comprador em suas decisões acerca do tipo de produto a adquirir, de qual fornecedor, e por qual preço. Esse autor acrescenta que o custo a ser mensurado e informado é o sacrifício total para o comprador adquirir, transportar, instalar e utilizar (ou consumir) o bem ou serviço.

Como se observa, os autores concordam que a análise de custos deve estar fundamentada no conceito de custo total do consumidor, principalmente se a empresa estiver orientada para alcançar vantagem competitiva sustentável.

1.1.5. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Em geral, a análise de custos é vista como um processo elementar de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais a nível operacional. Com o avanço da tecnologia e dos ambientes informatizados de controle, passou-se a encarar a análise de custos como parte integrante da estratégia empresarial. É, portanto, uma análise vista sob um escopo mais amplo, no qual os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais.

SHANK E GOVIDARAJAN (1997, p.13) afirmam que

a gestão estratégica de custos surgiu da mistura de três áreas subjacentes da literatura que deu origem a abordagem da gestão estratégica, quais sejam:

- Análise da cadeia de valor;
- Análise de posicionamento estratégico;
- Análise de Direcionadores de Custos.

1.1.5.1. ANÁLISE DA CADEIA DE VALOR

A cadeia de valor é um conjunto de atividades criadoras de valor para a organização, iniciando-se nas fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes e de insumos, chegando até o produto final ou um serviço prestado. SHANK E GOVIDARAJAN (1997, p.111) afirmam que a análise da cadeia de valor é “externo a empresa, vendo cada empresa no contexto da cadeia global de atividades geradoras de valor da qual ela é muito provavelmente apenas uma parte”. Contudo, a recente elevação dos níveis de competição e da fluidez dos mercados, não foram suficientes para fazer com que a totalidade das empresas abandonassem o tradicional foco analítico em volumes de produção e controle dos processos unicamente internos. Esta abordagem quando confrontada com as noções mais básicas de estratégia empresarial, incerteza e competitividade, ressalta a necessidade de se ampliar a visão dos gerentes, explorando-se as ligações da cadeia além das fronteiras da empresa.

Para SHANK E GOVINDARAJAN (1995, p. 62) a “análise da cadeia de valor é essencial para determinar exatamente onde, na cadeia do cliente, o valor pode ser aumentado ou os custos reduzidos”. Constitui, portanto, uma forma de avaliar, no contexto das atividades da empresa, a real capacidade de agregar valor para o cliente, elemento estratégico fundamental para a sustentação das vantagens competitivas que possam ter sido desenvolvidas.

O objetivo da análise é identificar as atividades estratégicas relevantes, a compreensão dos custos envolvidos e as respectivas fontes de diferenciação, a avaliação delas em relação ao sistema de valor global da empresa, do qual fazem parte tanto clientes quanto fornecedores.

Relevante ressaltar que os fornecedores não produzem e entregam insumos apenas; nem os clientes tão somente compram e pagam pelos serviços. Ambos têm posições de custos e expectativas de margens de lucro e/ou benefícios que os diferenciam dos demais componentes deste grupo. Todos estes atributos influenciam as atividades de valor da firma, e, por consequência, a sua estratégia competitiva.

A partir desta visão ampliada é que os gerentes devem voltar-se novamente ao meio interno da organização, procurando identificar os elos que permitam fornecer valor, mantendo a adequada rentabilidade. Os gerentes devem considerar que os processos utilizados para criar valor encontram-se interligados desde a entrada de insumos, tais como, materiais, informações, recursos financeiros, humanos e tecnológicos, até o uso dos seus produtos, informações e serviços. Para SHANK (2000, p. 61) é necessário “compreender todos os processos internos, da cadeia de valor, e suas relações de fornecimento, compatíveis com os novos modos de organizar negócios e entregar valor”.

Para a construção e a utilização da cadeia de valor, SHANK E GOVINDARAJAN (1995, p. 72) propõem três etapas:

- 1 – Identificar a cadeia de valor do setor e atribuir custos, receitas e ativos às atividades de valor;
- 2 – Diagnosticar os direcionadores de custo, regulando cada atividade de valor; e
- 3 – Desenvolver vantagem competitiva sustentável, adotando-se um controle de direcionadores melhor que o dos concorrentes, ou reconfigurando a cadeia de valor.

Uma vez identificada a cadeia de valor devem ser atribuídos custos operacionais, receitas e ativos às atividades de valor individuais, ajustando-se os preços internos de transferência aos preços de mercado. Esta técnica permite calcular o retorno sobre ativos de cada atividade de valor.

1.1.5.2. ANÁLISE DO POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO

O segundo alicerce da gestão estratégica de custos têm como objetivo consolidar a necessidade de alinhamento dos sistemas de mensuração às estratégias da organização. Fundamentalmente o papel da informação contábil em uma empresa é o de facilitar o desenvolvimento e a implementação das estratégias gerenciais. Sendo assim, é fácil concluir que diferentes estratégias irão exigir diferentes sistemas de controle de custos. SHANK E GOVIDARAJAN (1997, p.116) afirmam que:

A lógica de vincular os controles à estratégia baseia-se na seguinte linha de raciocínio:

- Para uma execução eficaz as diferentes estratégias exigem: diferentes prioridades; diferentes fatores-chave de sucesso; e diferentes habilidades, perspectivas e comportamentos;
- Os sistemas de controle são sistemas de medição que influenciam o comportamento daquelas pessoas cujas atividades estão sendo medidas;
- Assim, uma preocupação constante com o projeto dos sistemas de controle significa observar se o comportamento induzido pelo sistema é aquele condizente com a estratégia.

Segundo PORTER (1986, p.22) “a essência da formulação de uma estratégia competitiva é relacionar uma companhia ao seu meio ambiente”. Muito embora este meio ambiente seja um elemento bastante amplo, o que envolve tanto elementos sociais quanto econômicos. Apesar disto, um dos fatores relevantes deste meio ambiente é a indústria com que a empresa compete.

OLIVEIRA (1995, p.174) diz que a “estratégia deverá ser sempre uma opção inteligente, econômica e viável”. Afirma ainda, o autor, que “as empresas formulam estratégias para o alcance de seus objetivos e desafios, sejam eles quais forem”.

Neste sentido a estratégia de uma organização ou de uma unidade de negócios depende de dois aspectos intimamente relacionados: (1) sua missão ou meta; e (2) a forma como a organização ou a unidade de negócios escolhe para competir em sua indústria para realizar tais objetivos, ou seja, sua vantagem competitiva.

Segundo SHANK E GOVIDARAJAN (1997, p.117), as três missões que uma organização pode adotar, são:

- **Construir**, a qual implica uma meta de aumento da fatia de mercado, mesmo que isto prejudique os ganhos de curto prazo;

- **Manter**, que por sua vez visa proteger a fatia de mercado e a posição competitiva já conquistada pela organização;
- **Colher**, que significa uma meta de maximização dos ganhos e do fluxo de caixa de curto prazo, mesmo com prejuízo na fatia de mercado detida pela organização.

Em termos de vantagem competitiva PORTER (1986, p.49) propôs três formas genéricas em que as organizações podem desenvolver uma vantagem competitiva sustentável:

- Estratégia de liderança no custo total;
- Estratégia de diferenciação;
- Estratégia de Enfoque.

A figura 3 ilustra de forma resumida as diferenças entre as três estratégias genéricas:

		Vantagem Estratégica	
		Unicidade observada pelo Cliente	Posição de Baixo Custo
Alvo Estratégico	No âmbito de toda a Indústria	Diferenciação	Liderança no Custo Total
	Apenas em um Segmento Particular	Enfoque	

Figura 3. As três estratégias genéricas. PORTER (1986, p.53).

Como as empresas que se dedicam a terceirização de serviços de instalação e manutenção de redes de telecomunicações, atuam essencialmente em um segmento único da indústria de serviços, a estratégia de enfoque com diferenciação ou liderança no custo total é a mais presente e relevante. Ocorre, no entanto, que poucas empresas deste setor desenvolveram sistemas de controle apropriados para a mensuração de suas estruturas de custos ou a análise do nível de diferenciação exigido em confronto com o disponibilizado pela empresa, ou até mesmo para a certificação de sua liderança no custo total.

Sabe-se também, que os custos são causados ou direcionados por muitos fatores que estão inter-relacionados de formas complexas. Surge aí o terceiro elemento da gestão estratégica de custos; a análise dos direcionadores de custos.

1.1.5.3. ANÁLISE DOS DIRECIONADORES DE CUSTOS

SHANK E GOVIDARAJAN (1995, p.74) exploram o tema relacionado aos direcionadores de custos em duas categorias de custos: “custos estruturais e custos de execução”.

Os custos estruturais decorrem de escolhas tais como: escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade, enquanto que os custos de execução estão relacionados com desempenho, tais como: força de trabalho, gestão da qualidade, utilização da capacidade instalada, eficiência do layout das instalações, configuração dos produtos e serviços e exploração das ligações ao longo da cadeia de valor. Afirmam os autores que “na contabilidade gerencial convencional o comportamento de custos é visto em grande parte como uma função de volume”. Já na gestão estratégica de custos os custos são direcionados por elementos e atividades executadas ao longo da cadeia de valor.

Neste sentido os sistemas tradicionais de custeio têm perdido rapidamente sua representatividade, chegando mesmo a impedir que a administração tenha uma compreensão clara da relação de causa e efeito entre os numerosos fatores que determinam o consumo de recursos, direcionadores de custos, e o custo efetivo dos produtos e serviços. NAKAGAWA (2000, p. 37) destaca que:

As razões básicas desta perda de relevância dos sistemas tradicionais, quando colocados no contexto das decisões tomadas, tendo em vista o inteiro ciclo de vida dos produtos, residem no fato de que os mesmos não só distorcem os custos dos produtos, como também não permitem adequada gestão e mensuração estratégica das atividades relacionadas com a produção de tais produtos.²

Destaca ainda NAKAGAWA (2000, p. 37) que para superar estas dificuldades surgiu o “sistema de custeio conhecido como ABC (*Activity Based Costing*), ou seja, custeio baseado em atividades, que é considerado a espinha dorsal do CMS³”.

² Apesar de não haver citação expressa do autor é senso comum que o termo “produto” pode ser entendido como “produtos e serviços”, desde que considerado que a única diferença é a impossibilidade física de se estocar “serviços”

³ CMS (*Cost Management System*) conhecido no Brasil como GEC (Gestão Estratégica de Custos).

1.1.5.4. SISTEMA DE CUSTOS BASEADO EM ATIVIDADES

KAPLAN (1999, p. 16) explica que “o motivo pelo qual as empresas brasileiras estão descobrindo o sistema de custos baseado em atividades é a concorrência das empresas produtoras e fornecedoras de serviços vindas do exterior com estruturas de custos mais enxutas”, trazendo aos executivos das empresas nacionais a percepção de que suas estruturas são inadequadas e suas operações ineficientes.

Esta é uma realidade já experimentada pelas empresas de telecomunicações nacionais e suas prestadoras de serviços de instalação e manutenção de redes de cabos, notadamente logo após os processos de privatização. Os grandes grupos nacionais atuantes neste segmento, ainda que de forma desestruturada e carecendo de metodologias adequadas, já iniciaram movimentos no sentido de rever seus processos e preparar-se para a nova realidade de competição.

O custeio baseado em atividades foi desenvolvido como uma solução prática para problemas associados ao gerenciamento dos sistemas de custos tradicionais, o qual pode ser utilizado tanto em base de custos históricos, quanto em base de custos padrão. OLIVEIRA (2000, p.165) afirma que “o custeio baseado em atividades (*ABC – Activity Based Costing*) é uma metodologia que surgiu como instrumento de análise estratégica de custos relacionado com as atividades desenvolvidas na empresa”. Acrescenta ainda que “é um sistema de custeio fundado na análise das atividades desenvolvidas na empresa. Seu interesse baseia-se nos gastos indiretos ao bem ou serviço produzido na empresa, uma vez que os custos primários (matéria-prima e mão de obra) não representam problemas de custeio em relação ao produto”.

PADOVEZE (1996, p.237) define custeio baseado em atividades como o sistema “que procura aprimorar o custeamento dos produtos, através de mensurações corretas dos custos fixos indiretos, em cima de atividades geradoras desses custos, para acumulação diferenciada ao custo dos diversos produtos da empresa”.

O método ABC é lógico, de tal forma que as operações que ocorrem dentro do processo de produção, são subdivididas em atividades que gerem custos ou despesas. Tal multiplicidade de operações implica a necessidade de identificar todos os custos e as despesas incorridas, para determinar os custos dos produtos ou serviços prestados que consomem tais atividades. Segundo MARTINS (2003, p. 96), “para efeito de custeio de produtos, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem” as atividades. Assim o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir

custos das atividades aos produtos”. Em resumo os direcionadores de custos representam os fatores que determinam a ocorrência de uma atividade.

Segundo ALLORA (1996), “o método ABC demonstra a relação entre recursos consumidos (o que foi gasto: água, luz, salários, etc.), atividades executadas (onde foi gasto: produção, informática e vendas) e objetos de custo (para que foi gasto: Produto A, Produto B, atividade X, etc.)”.

Recursos (ou insumos) são os gastos necessários incorridos na empresa em função de suas operações normais (transformação de insumos em produtos ou serviços), como por exemplo, os gastos com energia elétrica, salários, materiais de manutenção, etc.

KAPLAN E COOPER (1998, p. 101) definem:

Os recursos são a base de custos para o modelo. Um recurso compreende um agrupamento isolado e homogêneo de custos existentes que representam uma função semelhante ou, no caso de pessoas, que têm um perfil de trabalho semelhante. A soma de todos os recursos incluídos em um modelo equivale ao custo total de uma organização, dentro de um período de tempo determinado.

Esses recursos nada mais são do que aqueles elementos de custo que compõem os planos de contas das empresas, chamados fatores de produção, tais como mão-de-obra, tecnologia e materiais.

Atividades são o resultado da combinação de recursos consumidos com o objetivo de dar origem a um produto. MARTINS (2003, p. 93) define atividade como “uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços”.

Já os processos, segundo PALADINI (1995, p. 46) são:

O conjunto de homens, equipamentos, materiais, métodos, informações e ambientes, estruturados ao longo de etapas bem definidas, que, desempenhando tarefas específicas, contribuem para a produção de bens e serviços. As ações do processo são, assim, decorrentes da integração dos elementos que constituem o processo.

Finalmente os direcionadores de custos são a base (ou critérios) utilizada para que se possa alocar os recursos consumidos pelas atividades a que se relacionam, e os direcionadores de atividades, por sua vez, são definidos como a base utilizada para a apropriação das atividades executadas aos produtos ou serviços prestados. Nesta seqüência lógica temos que os custos estão relacionados às atividades e as atividades aos produtos e serviços.

A apropriação dos custos as atividades deve ser feita da forma mais criteriosa possível, segundo MARTINS (2003, p. 94), na seguinte ordem de prioridade:

1. Alocação direta
2. Rastreamento
3. Rateio

A alocação direta ocorre quando os recursos consumidos são medidos de modo direto, claro e objetivo, não restando nenhuma dúvida sobre sua relação com a atividade realizada.

Já o rastreamento é um processo que estabelece “uma relação de causa e efeito, ou seja, uma alocação baseada na relação existente entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Esta relação é expressa através de direcionadores de custos de primeiro estágio” (MARTINS, 2003 p. 94).

O último recurso de apropriação dos custos as atividades é o rateio. Por se tratar de um critério arbitrário deve ser evitado. O rateio pode distorcer significativamente a análise das atividades e a sua capacidade de agregar valor ao produto.

É claro que a análise dos direcionadores de custos está intimamente relacionada a necessidade de se utilizar o método de custeio baseado em atividades, como sistema básico de acumulação de custos. Além de suas características elementares, a relevância e a importância deste sistema de custeio para a gestão estratégica de custos está refletida nos princípios que a norteiam, e que estão elucidados no tópico seguinte.

1.1.5.5. PRINCÍPIOS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Em sua estrutura conceitual, a gestão estratégica de custos é constituída por uma série de princípios, os quais estão reunidos em três grandes grupos: princípios de custos, princípios de mensuração de desempenho e princípios de investimentos.

O primeiro grupo, dedicado aos princípios de custos, constitui um dos objetivos centrais da gestão estratégica de custos, que segundo NAKAGAWA (2000, p. 52) “é o de mensurar o custo dos recursos consumidos pelas atividades relevantes da empresa”.

MARTINS (2003, p. 298), relaciona alguns desses princípios, quais sejam:

- Custos relevantes devem ser apropriados, preferencialmente, diretamente aos objetos que se pretende custear;
- Devem ser identificadas bases de alocação que reflitam, adequadamente, as relações de causa e efeito entre os recursos consumidos e as atividades, e entre estas e os objetos que se pretende custear;
- O custo real deve ser confrontado com o custo-meta;
- Devem ser estabelecidos centros de custos com base em grupos homogêneos de atividades;
- A utilização do Custeio Baseado em Atividades deverá melhorar o processo de apropriação.

NAKAGAWA (2000, p. 52 a 54), acrescenta a estes princípios, os seguintes:

- Identificação dos custos das atividades que não adicionam valor, para melhorar o uso dos recursos;
- Reconhecimento dos custos de manutenção de ativos como uma atividade que não adiciona valor apropriável diretamente ao produto;
- Os custos devem ser consistentes com as necessidades de suporte à gestão do ciclo de vida;
- Os custos de tecnologia devem ser atribuídos diretamente aos produtos; e
- O controle interno deve ser desenvolvido e aperfeiçoado à medida que a empresa se automatiza, mas segundo abordagens eficazes em termos de custos.

O segundo conjunto de princípios, os de mensuração de desempenho, possuem objetivos específicos, que segundo NAKAGAWA (2000, p. 54) estão divididos, em dois grandes grupos:

1. Mensurar o nível de acerto com que as atividades da empresa estão sendo executadas, em relação às metas e objetivos discutidos e aprovados durante a fase do processo do planejamento estratégico;
2. Oferecer adequado suporte ao processo de eliminação de desperdícios.

Sabe-se que as empresas necessitam além de informações financeiras, elementos não financeiros para mensurar seu desempenho. Ainda segundo NAKAGAWA (2000, p.54 a 56), para atingir os objetivos desejados de mensuração têm-se identificado os seguintes princípios:

- As mensurações de desempenho devem assegurar que haja uma conexão entre as atividades da empresa e seu processo de planejamento estratégico;
- As mensurações de desempenho devem ser estabelecidas para as atividades relevantes;
- As mensurações de desempenho devem ser estabelecidas para melhorar a visibilidade dos direcionadores de custos;

- Tanto as atividades mensuráveis financeiramente como aquelas que não o são devem ser incluídas no sistema de mensuração de desempenho.

Desde que as atividades relevantes tenham sido devidamente identificadas, as mensurações a elas pertinentes devem ser poucas, quantificáveis e de fácil compreensão pela gerência.

Por último, os princípios de investimentos, sendo que o objetivo da gestão de investimentos é identificar o conjunto ótimo de recursos e atividades que possibilitem o atingimento das metas planejadas com o mínimo de desperdícios. Com relação a gestão de investimento, NAKAGAWA (2000, p. 56 e 57) destaca os seguintes princípios:

- A gestão de investimentos é mais do que um processo de orçamento de capital.
- As decisões da gestão de investimentos devem ser consistentes com as metas da empresa.
- Critérios múltiplos, financeiros e não financeiros, devem suportar a avaliação das decisões de investimentos.
- Os investimentos e os riscos a eles associados devem ser considerados elementos indissociáveis de uma estratégia de investimentos.
- Os dados relativos às atividades devem ser atribuíveis às oportunidades específicas de investimentos.
- As decisões de gestão de investimentos devem dar suporte à redução ou eliminação de atividades que não adicionam valor.
- As decisões de gestão de investimentos devem dar suporte para o atingimento do custo meta.

Todos os princípios relacionados pelos autores são geralmente compatíveis com as normas e procedimentos da contabilidade de custos já existentes, porém quando tomados no conjunto representam um avanço significativo em relação aos objetivos e enfoques dos sistemas atuais.

1.1.5.6. OBJETIVOS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

É evidente que a essência deste sistema de gestão é gerar informações que auxiliem as empresas e seus gerentes a utilizarem os recursos de forma econômica, produzindo produtos e serviços que sejam competitivos em termos de custos, qualidade, funcionalidade e pontualidade de entrega, considerando um ambiente ampliado de competição. Dentro deste contexto NAKAGAWA (2000, p. 49) define a gestão estratégica de custos como:

Um sistema de planejamento e controle com os seguintes objetivos:

- Identificar os custos dos recursos consumidos para desempenhar atividades relevantes da empresa (modelos contábeis).
- Determinar a eficiência e eficácia das atividades desempenhadas (mensuração de desempenho).
- Identificar e avaliar as novas atividades que possam contribuir para a melhoria do desempenho da empresa no futuro (gestão do investimento).
- Cumprir os três objetivos acima em um ambiente caracterizado por mudanças tecnológicas.

Como um sistema, a gestão estratégica de custo visa fundamentalmente auxiliar os gerentes a identificar pontos de melhoria e de minimização de desperdícios. Neste sentido o seu desenho conceitual identifica dez objetivos gerais que viabilizam a otimização de um processo. NAKAGAWA (2000, p. 62 a 70) descreve cada um destes objetivos, os quais estão referenciados a seguir⁴:

1. Produzir para a demanda, ou seja, a demanda real deverá ser atendida evitando-se desperdícios e excessos de oferta;
2. Identificação do melhor desempenho de um produto ou serviço: dentre as diversas alternativas disponíveis, certamente haverá uma que melhor atenda as especificações, ofereça o menor custo, viabilize o nível mais elevado de qualidade e o melhor grau de confiabilidade;
3. Minimização do tempo de entrega do serviço: a capacidade competitiva de uma empresa está assentada em grande parte em sua eficiência de atendimento;
4. Esforço para atingir a meta de defeito zero;
5. Ótima utilização dos recursos para produção de serviços;
6. Esforço para atingir a meta de tempo zero entre as diversas etapas de um serviço;
7. Esforço para atingir a meta de tempo zero de preparação de equipamentos, uma que este tempo não adiciona valor ao serviço e aumenta o tempo do ciclo total;
8. Esforço para atingir a meta de inventário zero para materiais e insumos necessários a prestação dos serviços;
9. Esforço para minimizar as estruturas administrativas e de suporte;
10. Esforço para minimização dos custos totais do ciclo de vida das atividades relevantes.

Em resumo, uma adequada gestão deveria incluir não somente os aspectos técnicos relacionados com a prestação de serviços, mas também aqueles relacionados com o planejamento e controle, sendo os seus principais direcionadores:

⁴ Os objetivos descritos por NAKAGAWA (2000) se referem a processos de manufatura, cuja terminologia foi adaptada para a indústria de serviços.

- Conhecimento;
- Mensuração de desempenho;
- Capacidade e limitações dos processos relevantes;
- Cultura gerencial;
- Disponibilidade e precisão da informação;
- Variabilidade de serviços e volumes.

É indiscutível que informação é um elemento chave para qualquer modelo de gestão, e neste particular a gestão estratégica de custos depende de informações financeiras e não financeiras em quantidade e qualidade mínimas que permitam o perfeito conhecimento sobre os custos das atividades relevantes de uma organização. No caso específico das atividades de serviços é necessário ainda abordar as peculiaridades de cada segmento, dadas as inúmeras possibilidades e combinações de atividades que poderão estar presentes ao mesmo tempo.

1.2. O SETOR DE SERVIÇOS NO BRASIL

A abertura da economia brasileira provocou profundas alterações nas estruturas de trabalho e emprego. ROSSETTI (2000, p. 599) ao analisar a evolução do PIB brasileiro ao custo de fatores no período de 1949 a 1994, constata a forte transferência de renda do setor agropecuário para as atividades industriais. Reforça ainda que alguns sub-setores de serviços vêm se apropriando de parcelas desta perda e que apesar disto, segundo ROSSETTI (2000, p. 600) os serviços no Brasil, “com uma taxa ainda próxima de 50% do valor adicionado bruto, ainda se encontram em patamar mais baixo que os já observados em economias de mais avançado estágio de desenvolvimento, nas quais a agropecuária recuou para menos de 5% do valor agregado, enquanto serviços se situam entre 65 e 70%”. Os indicadores internacionais apontam para a crescente expressão do setor de serviços na composição do PIB das nações.

Segundo ALBRECHT (2000, p. 6), um dos indícios da revolução dos serviços é o fato de que “os analistas de empresas estão começando a tratar as organizações de prestação de serviços como uma categoria empresarial claramente diferenciada, merecedoras de acompanhamento estatístico”.

A administração das empresas prestadoras de serviços requer, por parte da gerência, conhecimentos de técnicas e sensibilidades distintas daquelas inerentes às indústrias. As operações de serviços não são rotineiras e nem sempre o controle direto é possível. Além

disto, a presença do cliente no processo altera materialmente o que é visto como produto, ou seja, a compreensão de que o cliente pode ser uma parte ativa do processo.

Esta característica não é encontrada nos ambientes industriais tradicionais, pois estão amortecidas pela existência de estoques de produtos acabados. É importante ressaltar que, apesar disto, as decisões que as empresas de prestação de serviços tomam em relação as suas estruturas de custos são independentes das decisões dos clientes.

1.2.1. DADOS ESTATÍSTICOS RELEVANTES

Os dados colhidos pela Relação Anual de Informações Sociais – RAIS 2001, totalizaram a existência de aproximadamente 5,6 milhões de empresas, sendo que 17,9% eram empresas industriais, 45,1% desenvolviam atividades de comércio e 37,0% estavam relacionadas a prestação de serviços.

Com relação à ocupação de mão de obra, porém, os dados estatísticos revelam a real importância do setor de serviços no contexto da economia brasileira. Enquanto o setor industrial respondia por 28% e o comércio por 16% dos postos de trabalhos existentes nas empresas formais, o setor de serviços ocupava 56% da força de trabalho brasileira.

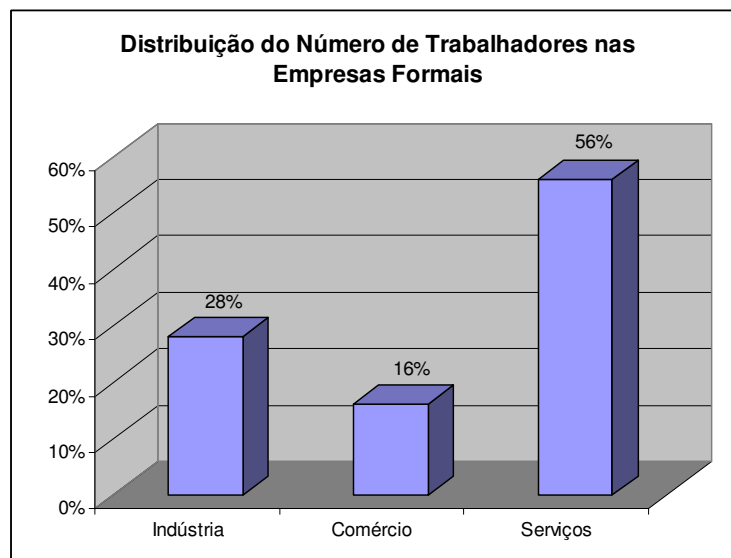


Gráfico 01. Distribuição do Número de Trabalhadores nas Empresas Formais.
FECHINE (2003, p. 16). Fonte: Relação de Informações Sociais, RAIS 2001.

FECHINE (2003, p. 17) ao analisar estes dados em relação ao porte das empresas que responderam à pesquisa do Ministério do Trabalho e do Emprego, constatou que, ao contrário

do que se verifica nas atividades comerciais, “as empresas de prestação de serviços de grande porte são as que empregam o maior número de trabalhadores”. Enquanto 79% dos trabalhadores do setor comercial estão empregados em micro e pequenas empresas, somente 26% dos trabalhadores do setor de serviços estão empregados em empresas deste porte. Já as empresas de grande porte empregam 13% dos trabalhadores do setor do comércio e são responsáveis por 68% dos empregos do setor de serviços.

É importante observar que esta é uma característica pouco explorada nas análises setoriais e de relações de capital e emprego. Em tese, ao concentrar o emprego em empresas de grande porte, haveria condições favoráveis ao desenvolvimento de capacidades gerenciais relevantes e que a maior disponibilidade de recursos traria incentivos importantes para a produção científica relacionada à gestão estratégica de custos em empresas deste segmento econômico. Infelizmente o que se observou, no processo de pesquisa para elaboração desta dissertação, é que esta é uma atividade que têm sido pouco explorada, principalmente nos livros de referência na área de custos.

1.2.2. CONCEITO DE SERVIÇOS

Nos países que tiveram sua economia baseada em atividades industriais, a preocupação voltada unicamente para o incremento da produtividade já não atende aos novos requisitos do cenário competitivo atual, sendo esta a era de transição das economias baseadas na fabricação, para uma economia baseada na prestação de serviços. Com a urbanização das populações, a introdução de novas tecnologias e o aumento da necessidade de qualidade de vida, aumentou a importância do setor de serviços, sejam eles pessoais, comerciais, públicos, industriais ou técnicos.

Surgem daí uma série de definições para as atividades de serviços. KOTLER (1998, p. 412) define serviço da seguinte forma: “um serviço é qualquer ato de desempenho, essencialmente intangível, que uma parte pode oferecer a outra e que não resulta na propriedade de nada. A execução de serviço pode estar ou não ligada a um produto concreto”.

TIMM (1998, p. 10) lembra que “na linguagem comum, as pessoas normalmente empregam o termo “prestação de serviços” para designar o gênero ao qual correspondem aquelas múltiplas atividades prestadas remuneradamente”.

Para GRONROOS (1995, p. 36), “o serviço é uma atividade ou uma série de atividades de natureza mais ou menos intangível – que normalmente, mas não necessariamente, acontece durante as interações entre clientes e empregados de serviço e/ou

recursos físicos ou bens e/ou sistemas do fornecedor de serviços – que é fornecida como solução aos problemas dos clientes”.

Devido a natureza intangível dos serviços, é praticamente impossível estoca-los o que os torna essencialmente perecíveis. Não podendo utilizá-los são imediatamente perdidos. Nas empresas prestadoras de serviços a disponibilidade dos fatores é consumida simultaneamente a sua produção. A impossibilidade de estocar serviços é uma característica crítica para o administrador e que impede a aplicação de técnicas usadas nas indústrias tradicionais.

As empresas de prestação de serviços operam essencialmente em um sistema aberto, sujeito as variações de demanda, efeitos da evolução tecnológica, estrutura regulatória e a ampla competição de prestadores substitutos.

Em geral a conceituação de serviços é facilmente entendida e a expansão destas atividades no ambiente econômico moderno trouxe ao segmento um significativo aumento de complexidade e abrangência. Em particular, as empresas de terceirização de serviços de instalação e manutenção de redes de telecomunicações possuem uma cadeia de valor que vai além da intangibilidade e se aproximam muito do conceito amplo defendido por TIMM (1998). A prestação de serviços tida como um espectro de múltiplas atividades retrata adequadamente este segmento específico as quais incluem, entre outras, o planejamento de recursos, análise e controle de produtividade, gestão de ativos, recursos humanos e capital de giro.

1.2.3. ANÁLISE DA CADEIA DE VALOR NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Em geral as empresas produzem e entregam aos seus clientes um “pacote” de soluções que é o resultado da mistura de bens e serviços, sendo que os serviços podem constituir a maior ou a menor parte da oferta total. KOTLER (1998, p.539) analisa esta característica na forma de um “mix” de serviços, classificando os níveis de oferta em cinco categorias distintas:

- Bem tangível – a oferta consiste essencialmente em um bem tangível, como sabão, creme dental ou sal. Não há nenhum tipo de serviço associado ao produto;
- Bem tangível associado a serviços – a oferta consiste em um bem tangível associado a um ou mais serviços. Havendo o emprego significativo de tecnologia especializada na produção do bem, necessariamente haverá um grau relevante de serviços destinados ao consumidor, tais como assistência técnica, serviços de informação, programas de treinamento de operadores, entre outros;

- Híbrida – a oferta consiste tanto de bens quanto de serviços. Um bom exemplo desta categoria são os restaurantes, uma vez que as pessoas os freqüentam tanto pela comida quanto pelos serviços de atendimento prestados;
- Serviço principal associado a bens ou serviços secundários – a oferta consiste em um serviço principal com serviços adicionais ou bens de apoio. Por exemplo, os passageiros de companhias aéreas compram o serviço de transporte. Estão incluídos na oferta alguns itens tangíveis, tais como comida, bebidas, o canhoto de passagem e a revista de bordo. A execução do serviço requer a operação de um bem extremamente caro - a aeronave - mas o item principal é o serviço;
- Serviço puro – A oferta consiste exclusivamente na prestação de um serviço. São exemplos os serviços pessoais como psicoterapia, massagem e babás.

Adicionalmente as diferenças quanto aos aspectos operacionais na produção de bens e serviços são bastante claras. Os bens são produzidos por pessoas que trabalham em condições ideais, como ambiente isolado, após treinamento e instruções especializadas, e com entrega física do produto. Os serviços por sua vez, são produzidos muitas vezes com a participação do cliente, e em ambientes adequados ao cliente, dependendo de outras áreas de suporte e com múltiplos instrutores, sem a garantia de entrega. Apesar destas particularidades ambos necessitam integrar fornecedores e clientes e é neste particular que se estabelece a necessidade de construir e gerenciar uma “cadeia de valor” estrategicamente eficiente. MIRANDA (2002, p.202) reafirma a importância desta necessidade ao escrever que “é necessário que as atividades das empresas que compõem a cadeia de valor sejam organizadas de forma eficiente e competitiva em relação às outras cadeias que competem pelo mesmo consumidor final”.

A visão de cadeia de valor surgiu a partir da constatação de que, para sobreviver de forma competitiva, as organizações devem gerenciar suas atividades cientes de que pertencem a uma cadeia de atividades que transcendem as barreiras legais que as definem (MIRANDA 2002, p.202). A figura 04 ilustra a configuração de uma cadeia de valor.

Nas economias modernas uma característica chave é a coordenação e neste sentido é difícil pensar em uma atividade da vida contemporânea na qual a coordenação não é requerida. Para que a coordenação seja eficiente e traga vantagens competitivas relevantes aos seus integrantes é fundamental ter disponível um sistema de informações adequado e capaz de avaliar a performance específica de seus integrantes.

MIRANDA (2002, p.205), acrescenta que “ao participar de uma cadeia de produção, dentre outras decisões estratégicas que uma empresa tem que tomar, está a escolha das atividades que irá executar e coordenar”. Além deste aspecto o autor afirma que uma das formas inovadoras de coordenação é a formação de alianças estratégicas. Nas alianças

estratégicas as empresas passam a operar em conjunto (pelo menos em certos aspectos relevantes de suas operações), mas permanecem independentes (MIRANDA 2002, p.207).

As alianças estratégicas podem reduzir custos desde que haja uma perfeita interação entre fornecedores e compradores. Ainda conforme MIRANDA (2002, p.207 e 208) as alianças forçam aos participantes um comportamento similar ao de sócios em mesmo empreendimento e neste sentido exigem que os parceiros:

- Mantenham, ao longo do tempo, os padrões de qualidade dos produtos e serviços fornecidos;
- Tenham capacidade instalada adequada para atender ao comprador e empregar tecnologia adequada ao fornecimento proposto;
- Garantam o fornecimento de produtos e serviços, permitindo uma melhor administração dos estoques;
- Compatibilizem prazos de entrega a uma logística de produção e demanda;
- Sejam de confiança, já que recursos são despendidos e informações confidenciais são trocadas entre as partes;
- Criem sistemas de informações que permitam conhecer as necessidades dos parceiros e sua capacidade real, além de manter aberto um contínuo canal de informações sobre suas necessidades a curto, médio e longo prazo e sobre os problemas que possam surgir na interação entre os parceiros;
- Estimulem o rompimento dos tradicionais bloqueios entre os parceiros, conscientizando-os das vantagens da parceria.

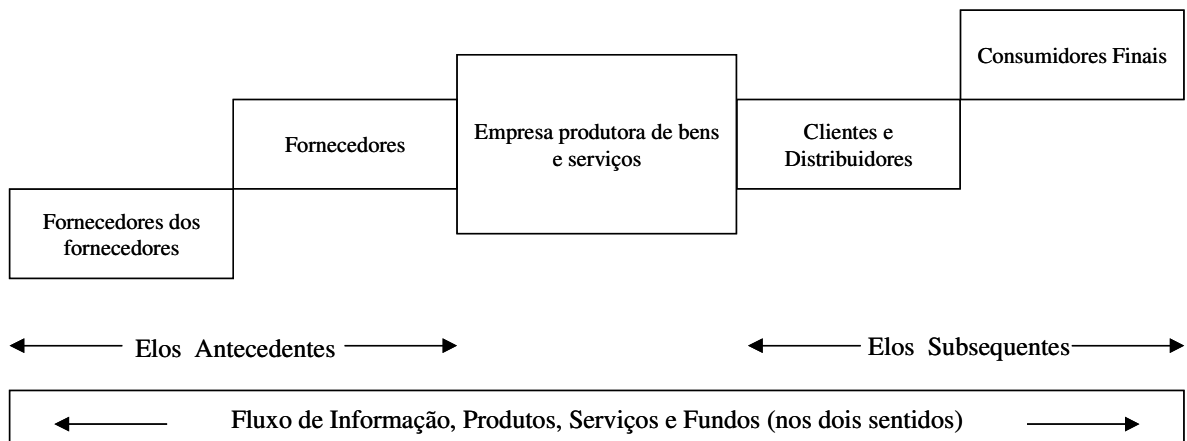


Figura 04. Modelo de Cadeia de Valor (Adaptado de MIRANDA 2002, p. 203).

Nas atividades vinculadas a prestação de serviços, em especial as atividades desenvolvidas pelas empresas de prestação de serviços de instalação e manutenção de redes de telecomunicações, as quais surgiram do forte processo de terceirização do setor de

telecomunicações, as alianças estratégicas são fundamentais para a manutenção da qualidade exigida pelos órgãos reguladores, assim como para a viabilidade financeira dos diversos agentes da cadeia de valor. A Figura 5 representa de forma resumida a cadeia de valor sob a perspectiva das empresas concessionárias de serviços de telecomunicações.

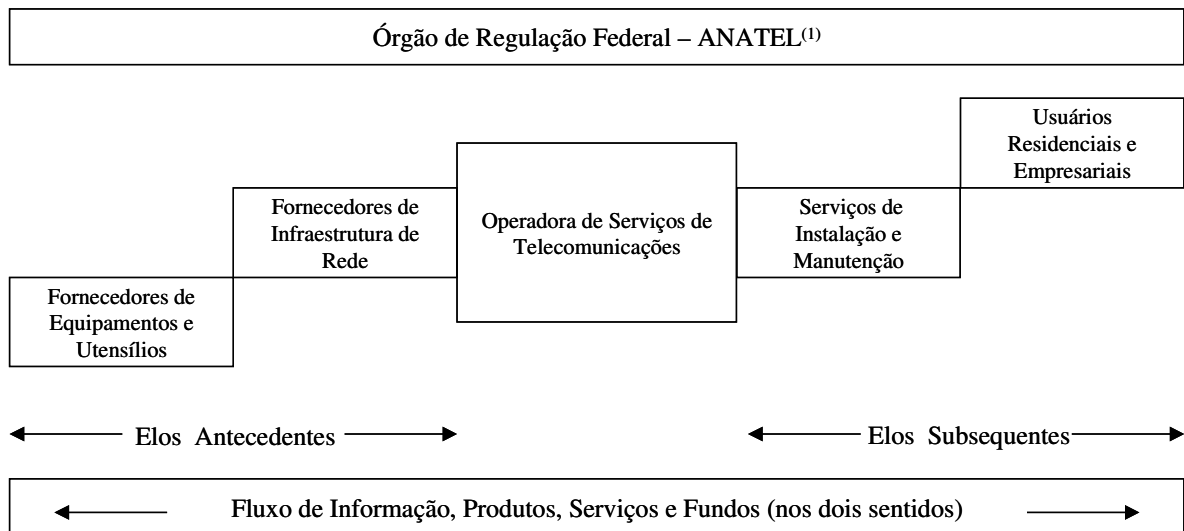


Figura 5. Cadeia de Valor das Empresas de Telecomunicações

⁽¹⁾ ANATEL – Agência Nacional de Telecomunicações.

Nas empresas prestadoras de serviços de telecomunicações participam da cadeia de valor diversos níveis de fornecedores, porém há um elemento que a diferencia da maioria das empresas de prestação de serviços. A presença de organismos governamentais de regulação introduz na cadeia um elemento novo que delimita os parâmetros de preço e qualidade. Esta imposição exige dos parceiros além de integração e cooperação, a manutenção de sistemas de informação alinhados as estratégias de diferenciação, principalmente de custos, muito presente neste ambiente empresarial.

PORTER (1986, p.50) reforça a importância deste tipo de estratégia ao afirmar que “uma posição de baixo custo produz para a empresa retornos acima da média em sua indústria apesar da presença de intensas forças competitivas”. Além disto uma posição de baixo custo defende a empresa contra compradores poderosos, porque estes compradores só podem exercer seu poder para baixar os preços ao nível do concorrente mais eficiente.

Considerando a alta concentração do mercado de telecomunicações é vital para os prestadores de serviços que formam tanto os elos antecedentes, quanto os subsequentes, desenvolver forças capazes de neutralizar a força exercida pelas empresas tomadoras destes

serviços. A estratégia de liderança no custo total é uma alternativa a estas forças, mas exige das empresas que a adotam uma perseguição vigorosa de reduções de custos pela experiência e um controle rígido do custo e das despesas gerais. Os instrumentos de contabilidade, em especial as técnicas de contabilidade de custos e gestão estratégica de custos, são instrumentos essenciais para suportar esta opção estratégica e constituem o ponto central de análise desta dissertação.

1.2.4. GESTÃO DA CAPACIDADE E DA DEMANDA EM SERVIÇOS

Outro elemento decisivo para o segmento de prestação de serviços é a gestão da capacidade e da demanda. A lucratividade das empresas que atuam neste setor depende fortemente do equilíbrio destes dois fatores. Na busca por soluções práticas para o gerenciamento da capacidade e da demanda, alguns pesquisadores desenvolveram estratégias de curto prazo que levam em consideração as oscilações da demanda. Estas estratégias podem ser sumarizadas em dois modelos básicos de gerenciamento da capacidade em serviços comentadas por FIGUEIREDO (2001, p.2):

- Perseguir a demanda – Se a demanda sobe, a capacidade sobe, se a demanda diminui a capacidade também diminui;
- Fixar a capacidade – Consiste em fixar a capacidade em um nível capaz de atender um determinado percentual da demanda máxima esperada.

A aplicação da estratégia de acompanhamento da demanda ou a de fixação da capacidade dependerá de uma análise prévia do tipo e do processo de serviço que será prestado. FIGUEIREDO (2001, p.2) comenta que “as duas estratégias têm vantagens e desvantagens e na maioria das vezes o gerente experiente deverá se afastar dos dois extremos”.

Para a maioria das empresas de serviços, a estratégia de acompanhamento da demanda têm limitações evidentes pois não é economicamente viável estar continuamente investindo e desinvestindo em instalações, equipamentos e pessoal. Por outro lado aplicar a estratégia de nível de serviço força o gerente a decidir que percentual da demanda máxima esperada a empresa se proporá a atender. Desta abordagem podem ser derivadas duas escolhas distintas:

- A empresa decide ter capacidade para atender o pico de demanda – Nesta situação deverá assumir os custos inevitáveis de ociosidade durante os períodos

de demanda normal. Esta opção poderá se justificar se as margens obtidas por ocasião da demanda máxima compensarem o custo da baixa utilização nos períodos de demanda normal;

- A empresa decide por um nível de serviço inferior a 100% - A empresa assume que estar preparada para atender a totalidade da demanda é mais dispendioso do que atender o nível decidido em função dos custos fixos envolvidos.

A figura 6 ilustra graficamente as duas estratégias básicas para o gerenciamento da capacidade em serviços.

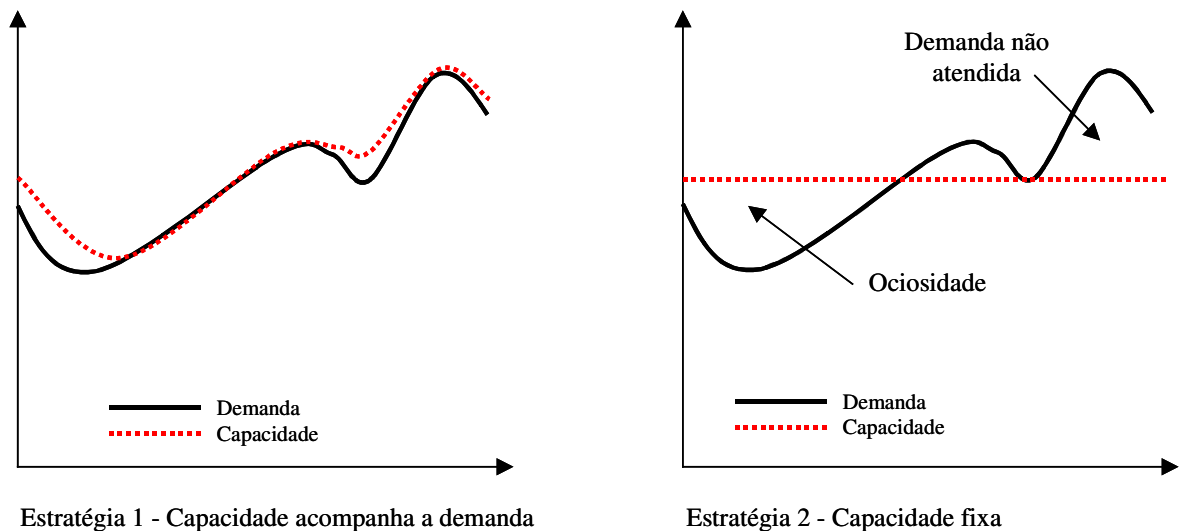


Figura 6. Estratégias básicas para a gestão da Capacidade em Serviços FIGUEIREDO (2001, p.3).

Em qualquer uma das escolhas derivadas da estratégia de nível de serviço, o gerente terá problemas potenciais a serem resolvidos. Na primeira estratégia a dificuldade reside na necessidade de prover recursos na mesma velocidade do incremento da demanda e talvez mais difícil ainda, se desfazer dos recursos rapidamente quando a demanda declina. Na segunda alternativa a ociosidade nos períodos de demanda normal ao abaixo do previsto e nos momentos de forte crescimento os prejuízos advindos da perda de oportunidades para a empresa e a insatisfação por parte dos clientes não atendidos.

A literatura sobre a gestão da capacidade e da demanda em serviços apresenta alguns mecanismos que foram desenvolvidos com o objetivo de minimizar a lacuna existente entre estes dois fatores, tanto nos períodos em que a oferta supera a demanda, como naqueles em que a demanda supera a capacidade. FITZSIMMONS E FITZSIMMONS (2000, p.348)

apresenta um modelo de estratégias para equilibrar o fornecimento e a demanda por serviços utilizando alguns destes mecanismos. A figura 7 ilustra sinteticamente este modelo proposto

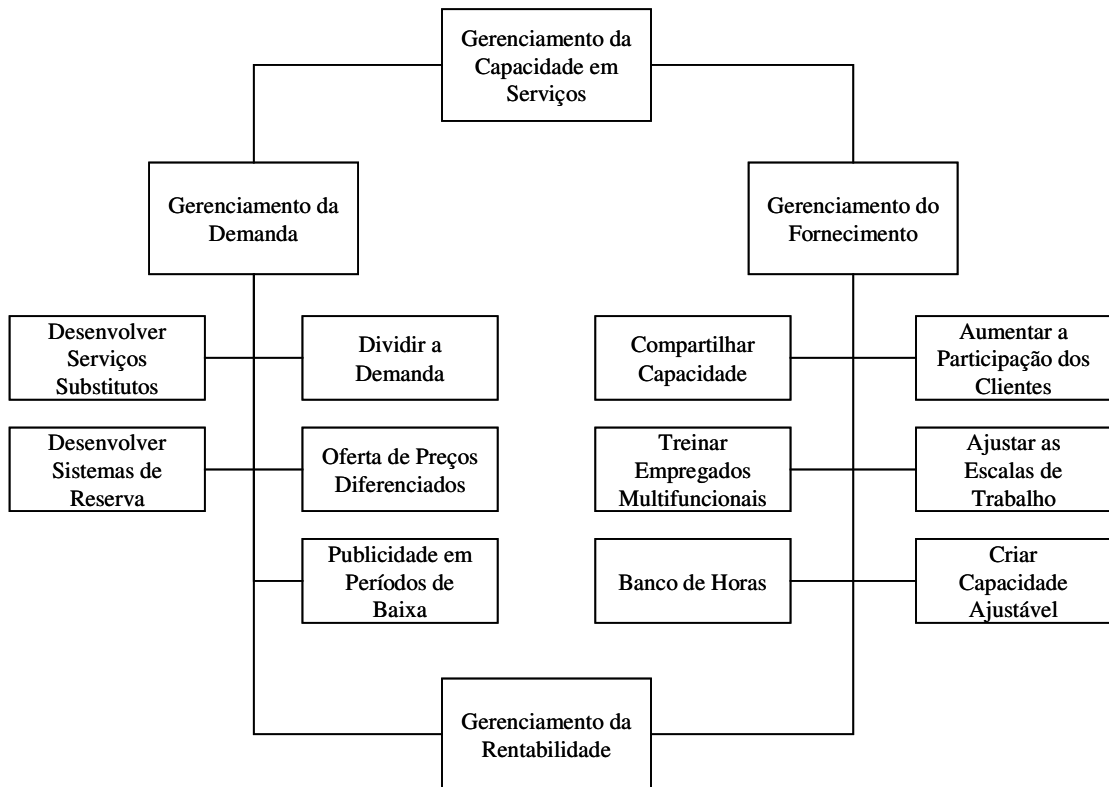


Figura 7. Estratégias para equilibrar a capacidade e a demanda em serviços
Adaptado de FITZSIMMONS, FITZSIMMONS (2000, p.348).

Deve-se ter em mente que um ou mais mecanismos dos dois conjuntos podem ser utilizados simultaneamente, possivelmente com maior eficácia do que se adotados separadamente. Este é o efeito da sinergia existente entre os dois conjuntos.

Diferentemente da capacidade que fica dimensionada pelos recursos da empresa e que propicia mais controle por parte da gerência, a demanda por serviços não é uma variável sob controle direto do prestador de serviços. Ela é influenciada por diversos fatores mercadológicos, tais como os preços praticados pelos concorrentes, necessidades momentâneas dos clientes, acessibilidade aos serviços, publicidade, entre outros. Resta ao prestador de serviços tentar exercer alguma influência sobre o comportamento da demanda, mediante o uso dos mecanismos apresentados acima.

A redução significativa das lacunas é um dos fatores decisivos para o sucesso das estratégias de liderança em custos. A ociosidade em empresas de prestação de serviços é extremamente dispendiosa seja qual for a forma de contratação. Em especial, no segmento de

telecomunicações, os serviços são contratados na forma de pacotes de preço fixo, normalmente vinculado ao número de terminais telefônicos instalados ou atendidos em determinadas regiões. Adicionalmente, os parâmetros de performance mínimos são definidos pelos organismos de regulação dos serviços concedidos. Normalmente, estes parâmetros exigem níveis bastante elevados de qualidade e de disponibilidade dos serviços. Atender metas tão rigorosas e garantir retorno ao capital investido revela-se uma equação bastante complexa que depende essencialmente da gestão estratégica dos custos envolvidos neste tipo de operação.

Gerir pressupõe a disponibilidade de informação correta e completa, sendo as bases teóricas da contabilidade de custos, desde as técnicas mais tradicionais até as mais contemporâneas, fundamentais e que, pela sua combinação, podem ajudar a resolver a complexidade deste setor extremamente importante no cenário econômico mundial.

2. MÉTODO DE PESQUISA

O método científico constitui-se num fator de grande importância nas pesquisas, sem o qual os resultados das investigações seriam de difícil aceitação. Segundo LAKATOS (1994, P.83), o método científico é “o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”.

MATTAR (1999, p.51) afirma que a “pesquisa científica é também caracterizada por ter procedimentos bastante rigorosos que, se não seguidos, farão com que seus resultados não sejam aceitos pela comunidade científica”. Segundo MATTAR (1999, p.51 a 55) as etapas de um processo de pesquisa são:

- Reconhecimento e formulação de um problema de pesquisa;
- Planejamento da pesquisa;
- Execução da pesquisa;
- Comunicação dos resultados.

O reconhecimento e a formulação do problema de pesquisa permitem a exploração inicial do tema e direcionam a revisão da literatura existente. O planejamento, por sua vez, compreende as seguintes etapas:

- Definição dos objetivos;
- Estabelecimento das questões de pesquisa;
- Estabelecimento das necessidades de dados e definição das variáveis e de seus indicadores;
- Determinação das fontes de dados;
- Determinação da metodologia;
- Organização prévia do relatório final e do cronograma de execução.

Todas as etapas devem ser observadas com rigor, porém a determinação da metodologia consiste no ponto central deste tópico. Segundo MATTAR (1999, p. 55), a determinação da metodologia envolve os seguintes tópicos:

- Determinação do tipo de pesquisa;
- Determinação dos métodos e técnicas de coleta de dados;

- Determinação da população de pesquisa e do tamanho da amostra;
- Planejamento da coleta de dados;
- Previsão do processamento e análise dos dados.

2.1. TIPOS DE PESQUISA

MATTAR (1999, p. 63), divide os tipos de pesquisa em três grandes grupos: “pesquisas exploratórias, pesquisas descritivas e pesquisas causais”. Para o autor as pesquisas exploratórias procuram descobrir novos relacionamentos e compreender as razões e motivações de um dado evento, enquanto que as pesquisas descritivas são desenvolvidas para obter mensurações e descrições destes eventos. As pesquisas causais, por sua vez, estão centradas na identificação das causas destas ocorrências. Somente pelo conhecimento das causas é que se pode interagir no processo e tomar decisões adequadas.

O autor afirma ainda que o pesquisador poderá utilizar um ou a combinação de mais de um destes tipos de pesquisa para atingir seus objetivos.

Para YIN (2001, p. 23) a visão mais apropriada é a pluralística, uma vez que muito embora cada estratégia possua suas próprias características, há grandes áreas de sobreposição entre elas. O objetivo central é evitar desajustes exagerados na execução da pesquisa.

YIN (2001, p. 24) descreve ainda, cinco tipos básicos de estratégias de pesquisa em ciências sociais: Experimentos, levantamentos, análise de arquivos, pesquisas históricas e estudos de casos. A escolha da estratégia adequada depende, fundamentalmente de três fatores: a forma da questão de pesquisa, o nível de controle que o pesquisador possui sobre eventos comportamentais e o grau de enfoque em acontecimentos históricos em oposição a acontecimentos contemporâneos.

A tabela 1 Demonstra as situações relevantes para as diferentes Estratégias de Pesquisa.

Tabela 1. Situações relevantes para diferentes estratégias de pesquisa - YIN (2001, p. 24)

Estratégia	Forma da questão de pesquisa	Exige controle sobre eventos comportamentais?	Focaliza acontecimentos contemporâneos?
Experimento	Como, Por que.	Sim	Sim
Levantamento	Quem, O quê, Onde, Quantos, Quando.	Não	Sim
Análise de Arquivos	Quem, O quê, Onde, Quantos, Quando.	Não	Sim/Não
Pesquisa histórica	Como, Por que.	Não	Não
Estudo de Caso	Como, Por que.	Não	Sim

Considerando que o tema proposto combina os três tipos de pesquisa descritos por MATTAR (1999, p.63) e está baseado em questões do tipo “como” e “por que”, envolvendo eventos estritamente contemporâneos, a estratégia mais apropriada para o desenvolvimento da pesquisa é a de estudo de caso, focalizando uma empresa que represente adequadamente a atividade que se pretende analisar.

2.2. ESTUDO DE CASO

A utilização de estudo de casos tem se tornado a estratégia de pesquisa preferida para os casos em que o que se procura é responder o porque e como certos fenômenos ocorrem.

Segundo YIN (2001, p. 32 e 33), a investigação a partir de um estudo de caso:

- enfrenta uma situação tecnicamente única em que haverá muito mais variáveis de interesse do que pontos de dados, e, como resultado,
- baseia-se em várias fontes de evidências, com os dados precisando convergir em um formato de triângulo, e, como outro resultado,
- beneficia-se do desenvolvimento prévio de proposições teóricas para conduzir a coleta e a análise de dados.

De forma sintética o autor apresenta quatro aplicações para o método de estudo de caso:

- Para explicar ligações causais nas intervenções da vida real que são muito complexas para serem abordadas pelas estratégias experimentais;
- Para descrever o contexto da vida real no qual a intervenção ocorreu;
- Para fazer uma avaliação, ainda que de forma descritiva, da intervenção realizada;
- Para explorar aquelas situações onde as intervenções avaliadas não possuam resultados claros e específicos.

Mesmo considerando que o tema relaciona aspectos de vasta produção científica, em particular os que tratam da contabilidade de custos e sua aplicação, há outros aspectos de aplicação específica, tais como a gestão estratégica de custos em empresas de prestação de serviços, que sugerem a aplicação da estratégia de estudo de caso como forma de aplicação conjunta dos tipos de pesquisa exploratória, descritiva e causal para a proposição de solução relacionada à questão central desta dissertação.

2.2.1. COLETA DE DADOS

A escolha dos métodos e das técnicas de coleta de dados ocorre em função do tipo de pesquisa e da fonte de dados escolhidos, podendo o pesquisador optar por uma combinação de métodos.

Os dados em nível de pesquisa são classificados em dois grandes grupos: dados primários e dados secundários. Os dados primários são aqueles que ainda não foram coletados, estando ainda de posse dos pesquisados. Os dados secundários, por sua vez, são aqueles já coletados, tabulados e ordenados, com propósito de atender as necessidades de pesquisas em andamento, tais como: publicações, serviços padronizados de informações, atendimento a exigências governamentais, entre outros.

YIN (2001, p. 107 a 112) sugere seis fontes básicas para coleta de evidências para a condução do estudo de caso: documentação, registros em arquivos, entrevistas, observação direta, observação participante e os artefatos físicos.

- Documentação – É provável que as informações documentais sejam relevantes para todos os tópicos do estudo de caso, porém, os documentos não podem ser aceitos como registros literais e precisos dos eventos ocorridos e seu uso deve ser planejado para corroborar as evidências provenientes de outras fontes.
- Registros em Arquivos – Os dados arquivados, em computador, por exemplo, podem ser relevantes para muitos estudos de casos. Um cuidado a ser tomado é que, apesar destes dados serem precisos a verificação de sua acurácia depende de cruzamentos a serem executados antes de qualquer conclusão.
- Entrevistas – As entrevistas podem assumir formas diversas, mas em geral são as mais importantes fontes de dados para os estudos de caso. É muito comum que as entrevistas sejam conduzidas de forma espontânea. Esta natureza das entrevistas permite que você tanto indague respondentes-chave sobre os fatos quanto, peça a opinião deles sobre determinados eventos. Em algumas situações, você pode até mesmo pedir que o respondente apresente suas próprias interpretações de certos acontecimentos e pode usar estas proposições com base para uma nova pesquisa.
- Observação direta – ao visitar o local de estudo, um observador preparado pode fazer observações e coletar evidências sobre o caso em estudo.
- Observação participante – nesta situação o observador deixa de ser um membro passivo e pode assumir vários papéis na situação do caso em estudo. Deve-se atentar para o risco de o observador produzir um viés sobre o objeto de estudo. Sua participação direta pode agir contra os interesses das práticas científicas recomendadas.
- Artefatos físicos – Os artefatos físicos e culturais também se constituem em uma fonte de evidências e podem ser coletados ou observados como

parte do estudo de campo, fornecendo informações importantes sobre o caso em estudo.

Para a compreensão ampla do fenômeno, todos os dados da realidade são importantes e devem ser examinados. YIN (2001, p. 119) argumenta que

para a maximização dos benefícios dessas seis fontes de dados é necessário observar três princípios básicos:

- Princípio 1: Utilizar várias fontes de evidências
- Princípio 2: Criar um banco de dados para o estudo de caso
- Princípio 3: Manter o encadeamento das evidências

No desenvolvimento desta dissertação foram utilizados como instrumentos de coleta de dados documentos, tais como: relatórios contábeis e de controle interno, pesquisa em registros arquivados, entrevistas não estruturadas e os indispensáveis levantamentos bibliográficos.

2.2.2. ANÁLISE DOS DADOS

YIN (2001, p. 131) aborda a análise de dados em estudos de caso da seguinte forma:

A análise de dados consiste em examinar, categorizar, classificar em tabelas ou, do contrário, recombinar as evidências tendo em vista as proposições iniciais de um estudo. Analisar as evidências de um estudo de caso é uma atividade particularmente difícil, pois as estratégias e as técnicas não foram muito bem definidas no passado.

Considerando que se tenha definido a estratégia de estudo de caso, quatro técnicas analíticas dominantes são descritas pelo autor: Adequação ao padrão, construção da explanação, análise de séries temporais e modelos lógicos de programa. Cada uma delas pode ser utilizada em projetos de estudo de caso único ou de casos múltiplos.

- Adequação ao padrão – Compara um padrão fundamentalmente empírico com outro de base prognostica. Se os padrões coincidem os resultados podem ajudar o estudo de caso a reforçar a sua validade interna. Se o estudo de caso for exploratório, os padrões podem se relacionar às variáveis dependentes e independentes do estudo (YIN, 2001, p. 136).
- Construção da explanação – Explicar um fenômeno significa estipular um conjunto de elos causais em relação a ele. O objetivo da construção da explanação é analisar os dados do estudo de caso construindo uma explanação lógica sobre os mesmos (YIN, 2001, p. 140).

- Análise de séries temporais – Análoga a análise de séries temporais conduzidas nos experimentos e quase-experimentos. Quanto mais complicado e preciso o padrão, mais a análise de séries temporais estabelecerá uma base firme para as conclusões do estudo de caso (YIN, 2001, p. 143).
- Modelos lógicos de programa – Esta técnica é uma combinação das técnicas de adequação ao padrão e da análise de séries temporais. A análise resultante estabelece um encadeamento complexo de eventos (padrão) ao longo do tempo (série temporal), relacionando as variáveis dependentes e independentes (YIN, 2001, p. 148 e 149).

Fundamentalmente a análise do estudo de caso proposto nesta dissertação seguiu as duas primeiras técnicas: adequação ao padrão e a construção da explicação.

3. ESTUDO DE CASO – EMPRESA DE TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE REDES DE TELECOMUNICAÇÕES

3.1. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

Os dados e informações apresentados a seguir foram obtidos do material institucional divulgado pelo grupo em seu endereço eletrônico. Tanto a identificação do Grupo, quanto o endereço eletrônico não estão sendo divulgados por solicitação expressa de seus dirigentes. Estas informações poderão ser fornecidas mediante a identificação do interessado e consulta aos responsáveis, sendo que para tanto deverá ser enviado e-mail para o seguinte endereço eletrônico: lsantos@unilasalle.edu.br.

O Grupo Empresarial base para o presente estudo de caso, teve seu início com a fundação de uma empresa de comercialização de equipamentos e materiais aplicados em redes de telefonia e de transmissão de dados no ano de 1983, na cidade de Porto Alegre. Atualmente o grupo é composto por cinco empresas, além de uma joint venture com um grande produtor de equipamentos de comutação e terminais telefônicos.

As atividades desenvolvidas pelo grupo empresarial incluem, entre outras:

- Projetos e Implantação de Redes de Telecomunicações
- Distribuição de Materiais para Redes de Telecomunicações e Energia Elétrica
- Infraestrutura, Operação e Manutenção de Redes de Telefonia e Comunicação de Dados
- Serviços de Certificação Digital

3.2. ASPECTOS OPERACIONAIS RELEVANTES

As características operacionais do Grupo Empresarial são essencialmente resultantes de sua declaração de missão:

“Missão: Oferecer soluções em produtos e serviços de qualidade e confiabilidade aos nossos clientes, a um preço justo, sendo reconhecidos como o melhor grupo empresarial brasileiro em prestação de serviços.”

As operações do grupo estão distribuídas nos estados do Rio Grande do Sul, Paraná, São Paulo e mais recentemente em duas áreas da cidade do Rio de Janeiro. Suas atividades concentram-se na prestação de serviços de engenharia, manutenção e instalação de terminais telefônicos para três das maiores operadoras de telefonia fixa do país. No estado do Rio Grande do Sul a empresa é responsável por, aproximadamente, 1.350.000 terminais, distribuídos por 230 municípios e no Paraná, 700.000 terminais, localizados na região metropolitana de Curitiba. Nestes dois estados a empresa desenvolveu sistemas especializados para o atendimento das exigências operacionais da operadora local, o que inclui, além dos serviços externos, a operação de um centro de atendimento telefônico (call center), registro de solicitações e atualização dos sistemas informatizados da operadora, operação de lojas de atendimento pessoal e comercialização de novos terminais telefônicos através de uma central de tele vendas.

No estado de São Paulo a empresa atende aproximadamente 960.000 terminais localizados em bairros nobres da cidade de São Paulo além de aproximadamente 150.000 pontos de acessos de dados e internet de banda larga. Dada a complexidade de operação em uma cidade das proporções de São Paulo, é fácil perceber o nível de exigência a que é submetida qualquer empresa de prestação de serviços, o que inclui a qualificação de mão de obra, o desenvolvimento de sistemas eficientes de controle e um perfeito encadeamento logístico. Estes elementos são fatores cruciais para a definição da rentabilidade e a sustentabilidade das operações ao longo do tempo.

O mais novo desafio deste grupo empresarial é o atendimento de aproximadamente 1.700.000 terminais telefônicos localizados na cidade do Rio de Janeiro. Este último contrato é essencialmente o resultado de uma longa trajetória em busca de padrões operacionais compatíveis com os indicadores de qualidade exigidos pelos órgãos

reguladores e principalmente a adequação de sua estratégia às cadeias de valor específicas do setor de telecomunicações.

A empresa conta atualmente com um contingente de aproximadamente 8.800 funcionários, uma frota de aproximadamente 1.900 veículos devidamente equipados e uma rede de mais de 1.000 computadores conectados por uma rede privada de interconexão lógica.

Além destas atividades o grupo se dedica a prestação de serviços de certificação digital e a operação de centrais de comutação através de uma joint venture com um grande fabricante deste tipo de equipamento.

3.3. SISTEMAS DE CONTROLE DE CUSTOS EXISTENTES NA EMPRESA

As atividades de engenharia, manutenção e instalação de terminais telefônicos sofreram uma transformação significativa na forma de abordagem operacional de seus requisitos e proposta de valor após os movimentos de terceirização destas atividades. As operadoras de telefonia, depois de privatizadas, desenvolveram estratégias de crescimento bastante agressivas, fundamentalmente por dois motivos:

- Construir barreiras estratégicas a entrada de novos entrantes, antecipando o novo cenário de competição previsto para o período pós-abertura do mercado e a desregulamentação do setor;
- Necessidade de cumprimento das exigências de universalização das telecomunicações impostas pelos contratos de privatização.

Estes movimentos, apesar de notáveis, não foram suficientes para alcançar níveis satisfatórios de rentabilidade e eficiência operacional. Neste segmento, considerando os elevados investimentos e desafios constantes de atualização tecnológica, ter rentabilidade adequada pode ser entendido como um pré-requisito necessário para a continuidade operacional destas empresas. Alguns especialistas, que se dedicam a análise do setor de telecomunicações, afirmam que a crescente oferta de serviços baseados no protocolo de internet e em redes sem fio, trarão dificuldades adicionais aos atuais operadores de telefonia fixa, e já significam uma ameaça real a este cenário competitivo (MOREIRA, 2004, p. B1). Estas empresas terão que passar por uma nova onda de transformação

tecnológica, que exigirá esforços adicionais para a manutenção de seu posicionamento estratégico.

Atender o propósito estratégico de qualquer entidade organizada impõe as empresas que participam de sua cadeia de valor uma série de medidas e estratégias derivadas da estratégia principal. Por consequência, as prestadoras de serviço que atuam neste segmento como operadores ou terceiros possuem em sua atividade uma série de inter-relações e conexões estratégicas que não podem ser dissociadas sob pena de fracasso ou colapso de todo o sistema.

No artigo escrito por MOREIRA (2004, p. B1) existe uma série de referências relacionadas a este contexto, notadamente a necessidade de uma transformação radical das empresas de telefonia fixa, as quais necessitarão reduzir seus gastos entre 20 e 30% nos próximos 3 anos, para que possam continuar competindo no ambiente hostil que se avizinha.

Claramente orientados para as estratégias de liderança nos custos totais, conforme proposto por PORTER (1986) e já detalhado na revisão bibliográfica, é fácil perceber a importância dos sistemas de apuração e de gestão dos custos inerentes a este tipo de prestação de serviços.

Focando a análise dos sistemas existentes no grupo empresarial objeto do presente estudo de caso, ficam evidenciadas duas realidades diametralmente opostas em seu ambiente de controle e de gestão. Inicialmente, considerando sua origem notadamente familiar, o grupo desenvolveu suas atividades acompanhando os resultados financeiros e econômicos segundo as técnicas mais tradicionais de contabilidade. Esta realidade incluía a apuração dos custos e despesas segundo o método de custeio por absorção, já abordado na revisão bibliográfica e amplamente disseminado no ambiente de contabilidade dita tradicional. Com a evolução das atividades e o rápido crescimento deste grupo empresarial surgiu a necessidade de acompanhar os resultados operacionais segundo critérios gerenciais alinhados as estratégias da organização e principalmente de seus contratantes. Neste sentido foram implementados controles complementares de acompanhamento e acumulação de custos, os quais vêm sendo constantemente discutidos e aperfeiçoados pela administração.

3.3.1. CUSTEIO POR ABSORÇÃO: DEFICIÊNCIAS NO CONTEXTO DO GRUPO

Desnecessário destacar que a adoção do sistema de custeio por absorção possui algumas vantagens, principalmente no que diz respeito à minimização de gastos administrativos e a simplificação dos modelos e rotinas burocráticas da organização. Em especial, nas empresas de serviços a alocação dos gastos é simplificada uma vez que praticamente inexitem estoques e os rateios quando necessários são meramente gerenciais. Por outro lado esta simplificação traz conseqüências e efeitos colaterais extremamente danosos a perpetuidade de qualquer atividade, em especial àquelas em que eliminar desperdícios pode ser considerado fator chave de sucesso. MARTINS (2003, p. 298), aborda alguns problemas relacionados aos sistemas tradicionais de custos, entre eles:

- Distorções no custeio dos produtos, provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos quando do uso dos custeios que promovem tais rateios;
- Não mensuração dos custos da não-qualidade, provocados por falhas internas e externas, tais como retrabalhos e outras;
- Não segregação dos custos das atividades que não agregam valor;
- Não utilização do conceito de custo-meta ou custo-alvo;
- Não consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira, mais conhecidas por indicadores físicos de produtividade.

Estas deficiências, apesar de relevantes não impediram a expansão do grupo em sua fase inicial basicamente porque as principais decisões estavam baseadas na experiência e no conhecimento empírico acumulado por seus fundadores.

Como ilustração e para comparação posterior, é apresentada na Tabela 2, a seguir, a demonstração do resultado do exercício de uma das unidades operacionais do grupo, a qual não será identificada para preservação de informações consideradas confidenciais pela empresa. Adicionalmente, e pela mesma razão, foi utilizado um fator de multiplicação uniforme em todos os números apresentados. Uma vez que as análises estarão baseadas nas estruturas de informação e na relação percentual dos resultados apurados, os números absolutos são irrelevantes neste particular.

Tabela 2. Demonstração do Resultado do Exercício: Unidade Operacional
 Fonte: Informações Contábeis não Auditadas, valores em R\$ 000

GRUPO EMPRESARIAL DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO UNIDADE OPERACIONAL						
	31/dez/01	%	31/dez/02	%	31/dez/03	%
RECEITA OPER BRUTA	142.248	110,0%	164.193	108,6%	186.598	111,5%
(-) IMPOSTOS	-12.990	-10,0%	-13.029	-8,6%	-19.244	-11,5%
RECEITA OPER LIQUIDA	129.258	100,0%	151.164	100,0%	167.354	100,0%
(-) CUSTO SERVIÇOS PRESTADOS	-113.119	-87,5%	-122.325	-80,9%	-133.730	-79,9%
LUCRO BRUTO	16.139	12,5%	28.839	19,1%	33.624	20,1%
(-) DESPESAS ADMINISTRATIVAS	-10.821	-8,4%	-15.123	-10,0%	-19.380	-11,6%
(-) DESPESAS COMERCIAIS	-1.149	-0,9%	-1.967	-1,3%	-1.534	-0,9%
(-) OUTRAS DESP/REC	14	0,0%	270	0,2%	396	0,2%
(-) DESPESAS FINANCEIRAS	-2.396	-1,9%	-2.943	-1,9%	-3.455	-2,1%
(+) RECEITAS FINANCEIRAS	248	0,2%	0	0,0%	0	0,0%
LUCRO OPERACIONAL	2.035	1,6%	9.076	6,0%	9.652	5,8%
(+/-) REC/DESP. NÃO OPERAC	818	0,6%	2.805	1,9%	-164	-0,1%
LUCRO ANTES DO IR	2.853	2,2%	11.881	7,9%	9.488	5,7%
(-) PROVISÃO IR	-651	-0,5%	-3.050	-2,0%	-2.850	-1,7%
LUCRO LIQUIDO	2.202	1,7%	8.831	5,8%	6.638	4,0%

As informações contábeis trazem em sua estrutura conceitos e técnicas extremamente úteis e indispensáveis aos seus objetivos. Porém nem sempre estes objetivos condizem com as necessidades específicas de uma organização. Uma falha bastante comum é o foco exagerado nos aspectos fiscais em detrimento aos aspectos gerenciais, o que retira da estrutura de divulgação detalhes da composição das contas e aberturas divisionais relevantes para o pleno entendimento da informação.

Na tabela 2 estão representados os resultados de três exercícios da Unidade Operacional sob análise. A leitura simples da informação contábil, assim como apresentada acima, possibilita uma série de conclusões que poderiam ensejar tanto decisões gerenciais simples quanto complexas. Algumas conclusões possíveis:

- A unidade apresenta crescimento nominal das receitas provenientes das atividades de prestação de serviços da ordem de aproximadamente 15% ao ano em média;
- Os custos dos serviços prestados apresentam redução significativa ao longo dos três anos apresentados. De 2001 para 2002 da ordem de 7

pontos percentuais e de 1 ponto percentual de 2002 para 2003, na comparação com a receita líquida auferida no período;

- Os gastos administrativos evoluíram no mesmo período de forma mais do que proporcional a capacidade de geração de receitas da unidade operacional sob análise. Enquanto que as receitas cresceram em média 15% ao ano, os gastos administrativos tiveram um incremento da ordem de 39% ao ano, aproximadamente.
- Gastos comerciais e os resultados financeiros se mantiveram proporcionais ao crescimento das receitas, não merecendo maiores considerações.

Desta abordagem, estritamente contábil pode-se afirmar que a empresa tem melhorado significativamente a sua relação de custos diretos, melhoria que proporcionou um ganho significativo no ano de 2002 quando comparado com 2001. Por outro lado o incremento mais do que proporcional dos gastos administrativos, nos três anos analisados foi responsável pela perda de rentabilidade observada em 2003.

É claro que esta é uma análise extremamente superficial e que carece de muitas informações complementares para que se possa tomar decisões gerenciais adequadas, tais como:

- Os ganhos observados na estrutura de custos diretos estão baseados em incrementos de produtividade ou por simples recomposição de preços, considerando-se que a análise está baseada em um valor relativo?
- O aumento significativo dos gastos administrativos se devem a readequação da estrutura de controle ou estão relacionados a burocracia, contingências ou desperdícios não eliminados?
- É prudente não direcionar recursos para a estrutura comercial, considerando a alta dependência da organização a poucos clientes, principalmente considerando que estes não possuem dependência recíproca?

Estas não são questões que se limitam somente a este Grupo Empresarial. São questões que estão presentes quase que na totalidade das organizações empresariais e que

definem a necessidade de sistemas de informações gerenciais complementares. Sem um sistema de informações gerenciais que suporte os aspectos econômicos e financeiros de uma entidade, dificilmente este, ou qualquer outro grupo empresarial, conseguiria responder as questões levantadas, por mais simples que possam parecer.

3.3.2. DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS GERENCIAIS (DRG)

Os modelos gerenciais adotados pelo Grupo Empresarial foram desenvolvidos internamente e vem sendo aperfeiçoados ao longo do tempo na medida em que sua aplicação demonstra a necessidade de realinhamento e correção de critérios. As deficiências dos modelos contábeis tradicionais, abordadas no tópico anterior também justificam plenamente a adoção de sistemas gerenciais suplementares.

Atendendo solicitação da administração, estes modelos foram abordados de acordo com sua estrutura conceitual a partir de dados simulados, sem, contudo, invalidar a análise e as conclusões apresentadas.

No conceito as informações gerenciais visam acompanhar de forma padronizada as diversas unidades operacionais do Grupo, permitindo a especificação de metas e a comparabilidade dos dados de performance operacional. Os relatórios foram construídos na forma de uma matriz de dupla entrada, cujo modelo é apresentado na Tabela 3, abaixo.

Em sua estrutura básica este modelo detalha na horizontal os principais grupos de acumulação de custos, além de um segundo nível de detalhamento, quando julgado oportuno pela administração. Na vertical o modelo apresenta as informações realizadas e orçadas para determinado período, além da proporção de cada linha em relação a receita líquida obtida no período de medição.

Os critérios de acumulação utilizados pela empresa nesta demonstração apresentam uma série de peculiaridades que merecem uma pequena explanação para sua compreensão. Os elementos de receita são acumulados pelo critério de produção, ou seja, todo o serviço executado é tabulado independentemente de ser faturado ao contratante. Da mesma forma os encargos tributários são calculados com base nas alíquotas vigentes e utilizando como base de cálculo as receitas apropriadas na demonstração de resultados gerenciais. Não há evidências na estrutura de controle que as receitas e encargos tributários, apropriados nesta demonstração, sejam periodicamente reconciliados com as demonstrações contábeis.

Tabela 3. Demonstração de Resultados Gerenciais (DRG)

GRUPO EMPRESARIAL			REALIZADO	
UNIDADE OPERACIONAL			MÊS MM/AAAA	
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO GERENCIAL - DRG				
DEPARTAMENTOS	REALIZADO TOTAL	%	ORÇADO	%
Produção bruta (com impostos)	0	0,0%	0	0,0%
- Serviços	0	0,0%	0	0,0%
- Materiais	0	0,0%	0	0,0%
Deduções (-)	0	0,0%	0	0,0%
- Variações financeiras - multas	0	0,0%	0	0,0%
- PIS/COFINS	0	0,0%	0	0,0%
- ICMS	0	0,0%	0	0,0%
- ISS	0	0,0%	0	0,0%
Produção líquida	0	0,0%	0	0,0%
Custos de Pessoal -	0	0,0%	0	0,0%
- Salários	0	0,0%	0	0,0%
- Encargos Básicos (41,30% FGTS, INSS, outros)	0	0,0%	0	0,0%
- Provisões (40,14%)	0	0,0%	0	0,0%
- Férias e encargos (15,75%)	0	0,0%	0	0,0%
- Décimo Terceiro e encargos (11,81%)	0	0,0%	0	0,0%
- Verbas Rescisórias (12,58%)	0	0,0%	0	0,0%
- Benefícios	0	0,0%	0	0,0%
- Vale transporte, Ticket, Plano Médico	0	0,0%	0	0,0%
- Seguro de vida	0	0,0%	0	0,0%
- Matriz de benefícios	0	0,0%	0	0,0%
- Horas Extras	0	0,0%	0	0,0%
- Estagiários	0	0,0%	0	0,0%
Consumo de materiais	0	0,0%	0	0,0%
- Materiais próprios, utilizados pelo pessoal da Unidade	0	0,0%	0	0,0%
- Materiais próprios, utilizados pelas Terceirizadas	0	0,0%	0	0,0%
Serviços (Empreiteiras/Fretes/Etc)	0	0,0%	0	0,0%
Frota (Comb/Manut/Seg/Multas)	0	0,0%	0	0,0%
- Combustível	0	0,0%	0	0,0%
- Custo Gerencial modelo (pequeno, médio ou grande)	0	0,0%	0	0,0%
Outras Despesas	0	0,0%	0	0,0%
- Despesas de viagem	0	0,0%	0	0,0%
- Ferramentas/Uniformes/Instrumentos	0	0,0%	0	0,0%
- Manut. e Loc. de Equip e Informática (Hard/Soft)	0	0,0%	0	0,0%
Total Custos Diretos	0	0,0%	0	0,0%
Margem Bruta	0	0,0%	0	0,0%
% sobre o faturamento líquido	0,0%	-	0,0%	-
Administração	0	0,0%	0	0,0%
Localização	0	0,0%	0	0,0%
Comunicação	0	0,0%	0	0,0%
Honorários	0	0,0%	0	0,0%
Diversos	0	0,0%	0	0,0%
Resultado Operacional	0	0,0%	0	0,0%
Despesas financeiras (3%)	0	0,0%	0	0,0%
Provisão para contingências trabalhistas	0	0,0%	0	0,0%
Imposto de Renda e Contribuição Social (25%+9%)	0	0,0%	0	0,0%
Resultado Líquido	0	0,0%	0	0,0%
% sobre o faturamento líquido	0,0%		0,0%	
INFORMAÇÕES ADICIONAIS:				
- Quantidade de Funcionários				
- Quantidade de Veículos				

Com relação aos itens de custos e despesas, a empresa utiliza métodos e sistemas conhecidos de custeio, porém não há em seu arcabouço a predominância de nenhum deles. Algumas técnicas observadas no modelo, considerando os critérios utilizados na elaboração dos relatórios mensais:

- CUSTEIO POR ABSORÇÃO
 - ✓ CUSTO HISTÓRICO
 - ✓ CUSTO PADRÃO
- CUSTEIO DIRETO (OU VARIÁVEL)
 - ✓ CUSTO HISTÓRICO
 - ✓ CUSTO PADRÃO

Está representada na tabela 4 a distribuição destes critérios em cada linha que compõe a Demonstração de Resultado Gerencial.

A adoção destes critérios de forma não uniforme é resultado de um esforço significativo da administração para a análise individualizada de cada grupo de contas, os quais são considerados estratégicos no contexto de suas operações, sendo os principais:

- Custos de Pessoal: Tipicamente significativo em empresas de serviços que se caracterizam pela aplicação de mão de obra intensiva – As informações estão baseadas no contingente de pessoal ativo em determinado período, expurgando-se dos resultados econômicos os efeitos de horas improdutivoas. Os encargos sociais e provisões são apurados com base em índices padronizados e não levam em conta aspectos individuais deste contingente. Outros encargos e benefícios são apropriados de forma direta aos funcionários a que se relacionam. Deve-se ressaltar que os gastos relativos a horas improdutivoas, apesar de corretamente expurgados, não são acompanhados e gerenciados visando sua eliminação.

Tabela 4. DRG: Métodos de Custeio Observados

GRUPO EMPRESARIAL				
UNIDADE OPERACIONAL				
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO GERENCIAL - DRG				
METODOS DE CUSTEIO OBSERVADOS	ABSORÇÃO		DIRETO	
	HISTÓRICO	PADRÃO	HISTÓRICO	PADRÃO
Produção líquida				
Custos de Pessoal				
- Salários			✓	
- Encargos Básicos (41,30% FGTS, INSS, outros)				✓
- Provisões (40,14%)				✓
- Férias e encargos (15,75%)				✓
- Décimo Terceiro e encargos (11,81%)				✓
- Verbas Rescisórias (12,58%)				✓
- Benefícios	✓			
- Vale transporte, Ticket, Plano Médico	✓			
- Seguro de vida	✓			
- Matriz de benefícios	✓			
- Horas Extras	✓			
- Estagiários	✓			
Consumo de materiais				
- Materiais próprios, utilizados pelo pessoal da Unidade			✓	
- Materiais próprios, utilizados pelas Terceirizadas			✓	
Serviços (Empreiteiras/Fretes/Etc)	✓			
Frota (Comb/Manut/Seg/Multas)				
- Combustível	✓			
- Custo Gerencial modelo (pequeno, médio ou grande)				✓
Outras Despesas				
- Despesas de viagem	✓			
- Ferramentas/Uniformes/Instrumentos	✓			
- Manut. e Loc. de Equip e Informática (Hard/Soft)	✓			
Total Custos Diretos				
Margem Bruta				
% sobre o faturamento líquido				
Administração		✓		
Localização	✓			
Comunicação	✓			
Honorários	✓			
Diversos	✓			
Resultado Operacional				
Despesas financeiras (3%)		✓		
Provisão para contingências trabalhistas		✓		
Imposto de Renda e Contribuição Social (25%+9%)		✓		
Resultado Líquido				
% sobre o faturamento líquido				

- **Consumo de Materiais:** Relevante em atividades como Implantação, Instalação e Manutenção. Os serviços prestados são acompanhados de aplicação de materiais necessários a sua execução e a estrutura de controle existente na empresa não permite o acompanhamento de forma individualizada do material aplicado em cada tarefa. A administração optou pelo método de acumulação dos custos por absorção total, alocando materiais e forma direta às áreas de negócio que os utilizam. Não são analisadas neste particular as atividades de cada área e os serviços efetivamente prestados, nem tão pouco estão relacionados as receitas acumuladas em determinado período, segundo o critério de produção líquida.
- **Serviços:** Os custos de sub-contratação de outros prestadores de serviços são alocados, considerando a absorção total dos custos incorridos ou faturados no período. A utilização de outros prestadores de serviços constitui um mecanismo eficaz para atendimento de picos de demanda, possibilitando a equalização do nível de oferta.
- **Frota:** Elemento considerado estratégico pela administração e praticamente se confunde com os itens de pessoal em nível de importância – Os custos deste elemento são alocados de acordo com a área de lotação dos veículos, desconsiderando-se as atividades desenvolvidas. Os gastos de combustíveis e lubrificantes são alocados de acordo com a lotação dos veículos. Os demais custos associados a manutenção e depreciação são imputados às áreas de negócio segundo dados padronizados, estipulados de acordo com três espécies de veículos: porte leve, médio e grande. Estes padrões de custo são revisados periodicamente e visam minimizar os efeitos de desgaste forçado por necessidade de geração de resultados. Fundamentalmente a intenção da alta administração é estipular um custo meta para este elemento de apuração de resultados. Da mesma forma do que o observado em relação as horas improdutivas, os gastos relativos a veículos fora de operação são expurgados dos resultados, sem contudo serem apurados e gerenciados os custos relativos a estes veículos.

- Ferramentas: Associadas diretamente à prestação de serviços, em geral não possuem valor intrínseco relevante. Para simplificação da apropriação dos custos associados, foram construídos conjuntos padronizados de ferramentas, equipamentos e utensílios, cujos custos de reposição são avaliados periodicamente. São alocados às áreas de negócio conforme as atividades dos funcionários disponíveis em determinado período, pressupondo um prazo de vida útil variável para cada atividade. Não se estipula neste item uma meta específica para o custo total, preservando apenas a reposição dos materiais em um prazo considerado apropriado pela administração.
- Administração: Por sua natureza notadamente indireta, estes gastos nos modelos tradicionais de gestão de custos são apropriados em base de rateio. No modelo gerencial utilizado foi estabelecido como critério um percentual fixo do faturamento mensal, sem, contudo, observar o montante global desta despesa. Este critério traz em si uma alteração relevante na natureza deste tipo de gasto. Gastos com áreas de apoio, em geral, independem do volume de faturamento de um determinado período, sendo notadamente gastos fixos. Reside aqui uma das principais distorções do modelo de mensuração de resultados gerenciais, adotado pela administração.

Outros gastos como Viagens, Localização (entenda-se como gastos relacionados à manutenção de edificações, impostos sobre a propriedade e aluguéis), Comunicação, - Honorários, etc... são apropriados pelo método de absorção integral, efetuando-se rateios em alguns casos para alocação nos centros de resultados que serão detalhados mais adiante.

Da mesma forma como o critério adotado para a alocação dos gastos administrativos, foi estipulado pela administração um percentual fixo para a apuração de custos financeiros (percentual sobre o total de gastos diretos e indiretos), contingências trabalhistas (percentual sobre o total de custos com pessoal) e para o imposto de renda e contribuição social (percentual sobre o resultado apurado segundo os critérios gerenciais independentemente dos aspectos fiscais aplicáveis a área de negócios – adições e exclusões). Ocorre que os percentuais utilizados, apesar de possuírem a vantagem de padronizar as informações entre as diversas áreas e centros de resultados, não guardam relação direta com os dados apurados de

acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, nem tão pouco com a realidade econômica a que está sujeita a organização.

Por vezes os valores são superdimensionados, tais como os encargos financeiros que são apropriados a razão de 3% da receita líquida enquanto que os dados apurados pela contabilidade societária indicam nos últimos 3 exercícios uma proporção de 1,8 a 2,1% (vide dados apresentados na tabela 2).

Outra particularidade que merece especial atenção é a evolução de determinados gastos que não são apropriadamente representados e acompanhados pela administração. Um exemplo são os gastos administrativos que são apropriados em um percentual fixo de 10%, enquanto os mesmos dados contábeis apresentam uma outra realidade. Durante os três exercícios apresentados no Quadro 2 temos uma evolução que sugere uma abordagem analítica adversa. No primeiro o ano o peso relativo dos gastos administrativos era bem inferior aos 10% determinados no modelo gerencial, acumulando apenas 8,4% em relação a receita líquida. Nos anos seguintes os percentuais foram de 10,0%, igualando o critério gerencial, e de 11,6%, portanto superior a estimativa atual. Ao fixar um percentual relativo a administração pode estar encobrendo variações significativas de determinados gastos, além do que, podem ocorrer desperdícios gradativos que ao não serem corretamente e tempestivamente detectados podem comprometer a rentabilidade e a competitividade da organização.

Os critérios expostos até o momento sugerem uma reflexão quanto a aplicabilidade da informação obtida através de modelos de forte conotação empírica, com interferências direta do volume de serviços prestados em determinado período e de critérios de rateio e inferência numérica não baseados em registros contábeis, ou reconciliáveis com estes.

Conforme explorado por WILLSON E ROEHL-ANDERSON (1999, p. 575), para que se tenha uma eficiente estrutura de controle e planejamento, notadamente em empresas de serviços, será necessário:

- Estabelecer um sistema de informação eficiente que seja baseado em registros contábeis;
- Estabelecer um plano de contas flexível, prático e inteligente;
- Implementar um sistema de informações oportuno e confiável.

Esses elementos, que não esgotam as necessidades de informação de uma organização, são essenciais para a manutenção de diferenciais competitivos, em especial aqueles relacionados a estratégias de baixo custo. Em geral uma informação só pode ser considerada útil se estiver relacionada a elementos que traduzam determinada realidade e que possam ser confrontadas e confirmadas periodicamente com elementos internos e externos. Assim como os procedimentos de contabilização são importantes, os processos de auditoria concedem a informação o caráter de imparcialidade, integridade e confiabilidade, necessários para a segurança do processo decisório de qualquer empresa ou entidade formalmente organizada.

Para WERNKE (2001, p.71) a qualidade da informação irá determinar a qualidade da decisão. No caso específico da informação de cunho gerencial, deverá ser simultaneamente:

- Confiável: os dados devem ser aceitos por todos os membros da organização;
- Fornecida em tempo hábil: compatível com os prazos necessários para a tomada de decisões;
- Relevante: fatos e detalhes irrelevantes devem ser evitados; e
- Comparável: possibilita a comparação interna, considerando previsões e períodos anteriores, e externa, a partir de informações disponíveis dos concorrentes e parceiros.

Do que se depreende dos modelos gerenciais utilizados pela empresa alguns aspectos relevantes são observados, porém outros podem prejudicar sua utilização no processo decisório. Uma das principais características diz respeito a consistência dos dados tabulados: enquanto um conjunto de informações está baseado unicamente nos critérios tradicionais de absorção integral, outros são apurados por métodos gerenciais alternativos que se baseiam em técnicas específicas e que não guardam, necessariamente relação entre si.

Deve-se ressaltar ainda que alguns pontos são especialmente importantes e que talvez o grande mérito do modelo utilizado seja a possibilidade de acompanhamento e análise periódica dos resultados obtidos. Esta prática, apesar das ressalvas feitas até o momento, têm demonstrado grande valor no desenvolvimento de capacidades e competências gerenciais extremamente importantes para a manutenção da competitividade da empresa.

Do ponto de vista da estratégia empresarial, principalmente considerando a alta competitividade deste segmento de prestação de serviços, a abordagem por áreas de negócio é fundamental para que se tenham indicadores de produtividade relevantes para o

gerenciamento de investimentos e para a correta alocação dos recursos financeiros disponíveis.

Não se discute aqui a dependência da empresa em relação às necessidades da operadora contratante. Muitas decisões estão baseadas em imposições destas empresas que não permitem, a prestadora de serviços contratada, qualquer alternativa operacional. Neste particular é que a opção estratégica de enfoque, tendo como vantagem competitiva uma posição de baixo custo (ver item 1.1.5.2 – Análise do Posicionamento Estratégico – Figura 7), tende a ser o principal fator de sucesso deste segmento. Eliminar desperdícios e custos da não qualidade de forma permanente constitui, mais do que um desafio, um elemento que deve permear as mais diversas áreas organizacionais.

TREACY (1995, p. 25 e 26) enfatiza as novas premissas que formam as práticas bem sucedidas de negócio:

- As empresas não podem mais elevar preços no mesmo ritmo da elevação dos custos; elas precisam tentar reduzir custos para se acomodarem às crescentes expectativas dos clientes.
- As empresas não podem mais visar algo menos que um atendimento livre de inconveniências.
- Os clientes exigem serviços especiais e elevam constantemente seus padrões mínimos de atendimento.
- As empresas não podem mais fazer concessões na qualidade e nas características de seus produtos e serviços.

Apesar deste novo ambiente o autor reforça que:

Nenhuma empresa poderá ter sucesso tentando ser tudo para todos. Em vez disto as empresas terão que ter disciplina e encontrar um valor único que possa lhe tornar líder em seu segmento ou mercado:

- Excelência Operacional – As empresas que seguem esta disciplina de valor não são basicamente inovadoras, nem cultivam relacionamentos profundos e individualizados com seus clientes. Ao invés disto oferecem produtos e serviços na média do mercado, ao melhor preço e com o mínimo de inconveniência aos seus clientes.
- Liderança de Produto – Empresas inovadoras que se dedicam a oferecer sempre o melhor produto ou serviço, mesmo que seu preço se posicione muito acima de produtos e serviços substitutos ou similares.
- Intimidade com o Cliente – As empresas íntimas com seus clientes não buscam padronização; mas cultivam relacionamentos profundos e individuais.

É fácil perceber que as características operacionais do Grupo Empresarial, objeto deste estudo de caso, o forçam a perseguir a disciplina relacionada com a excelência operacional, e neste sentido a empresa necessita obter o máximo de eficiência em todos os seus segmentos de atividade.

Sendo assim, o exemplo demonstrado no Quadro 4 procura identificar os grupos de gastos que necessitam maior ou menor atenção gerencial. Algumas considerações necessárias quanto a forma de alocação de receitas e custos adotada pelo Grupo Empresarial:

- As receitas estão demonstradas conforme a distribuição dos itens de serviços contratados, sendo apuradas pela competência dos serviços prestados, independentemente de seu efetivo faturamento.
- Os custos de pessoal são calculados a partir dos funcionários ativos e de sua lotação. Os encargos sociais são atribuídos de acordo com as alíquotas vigentes e estimativas da administração em itens específicos como os custos relativos a indenizações trabalhistas.
- Custos de frota são apurados de acordo com a alocação pelas atividades. Eventuais deslocamentos e re-aloções são ignorados caso não sejam definitivos. Os custos de combustíveis também estão distribuídos pelo consumo de cada veículo.
- Os custos de localização, relacionados a aluguel de imóveis, energia elétrica, manutenção, conservação, etc, comunicação e honorários, não são alocados às atividades específicas e compõem o resultado administrativo.
- Custos financeiros são atribuídos de acordo com o volume de despesas de cada atividade e são calculados por uma estimativa da administração, não estando relacionados aos custos efetivos de manutenção do capital de giro.
- As áreas de Projetos e Administrativo são tidas como áreas de negócio, sendo que em sua essência atuam como áreas de apoio e neste sentido deveriam ter seus custos distribuídos conforme a demanda e atividades desenvolvidas.

3.4. ANÁLISE DA CADEIA DE VALOR

O ciclo de serviços no segmento de telecomunicações possui características bastante particulares e está representado na figura abaixo:

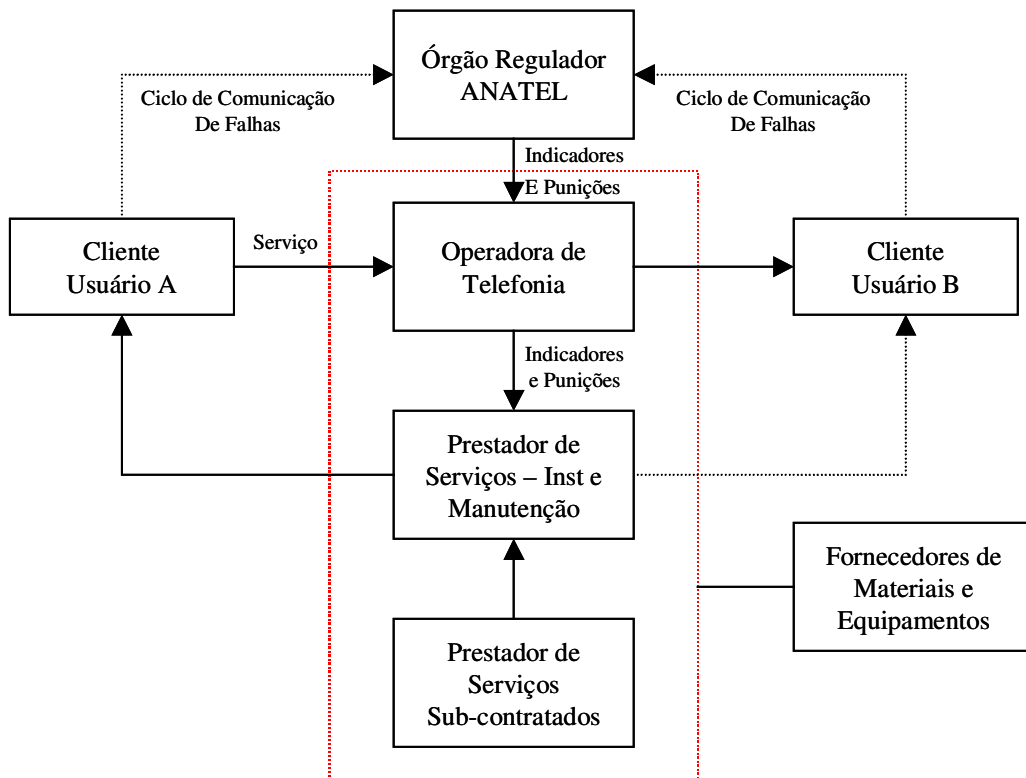


Figura 8. Ciclo de Serviços nas empresas de telecomunicações

O conjunto de empresas que formam a cadeia de suprimentos dos serviços de telecomunicações está sujeito a critérios de desempenho e disponibilidade de serviços impostos pela Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, além da regulação da composição de tarifas e do preço final praticado. Este ambiente fortemente regulado por órgãos oficiais, impõe a todos envolvidos, condições bastante severas de operação.

Concentrando a análise da cadeia ao elo representado pelas empresas de prestação de serviços de instalação e manutenção de redes de telecomunicações temos, de forma explícita, a sua forte interdependência destas com seus contratantes. Por outro lado, estes mesmos prestadores de serviços executam uma fase extremamente importante do ciclo de serviços e representam o contato físico das operadoras de telefonia com seus clientes, além de serem os responsáveis diretos pela percepção de qualidade e disponibilidade dos serviços contratados pelo usuário final.

Se por um lado todos estes requisitos sugerem grandes estruturas de atendimento e alta disponibilidade, por outro a ameaça constante de novos entrantes forçam reduções constantes

das estruturas de custos e eliminação de desperdícios como única forma de manutenção de razoáveis níveis de rentabilidade.

Neste particular a identificação das atividades que geram valor, os custos de atividades essenciais e os gastos relacionados às ineficiências de processo, é essencial para a perpetuidade da atividade empresarial.

Na análise da cadeia de valor percebe-se a forte interação entre os prestadores de serviços, seus contratantes e usuários dos serviços de telefonia. A figura 8 estabelece estas relações de forma resumida, porém é importante salientar que:

- A manutenção de indicadores de desempenho, exigidos pelos órgãos de fiscalização das operadoras de telefonia, depende de forma direta da performance obtida das empresas de terceirização de serviços de instalação e manutenção de redes de telecomunicações;
- A exigência de níveis elevados de disponibilidade dos serviços exige destas empresas, estruturas dimensionadas para atendimento acima da demanda real. A minimização da ociosidade das equipes de campo representa um dos principais desafios para maximização dos resultados.
- Não se pode ignorar, entretanto, que estas atividades relacionadas a instalação e manutenção de redes de acesso, representam atividades de alto valor agregado e que a eliminação de ociosidades, a princípio indesejadas, podem ter conseqüências negativas nos níveis de disponibilidade e de performance dos serviços contratados.
- As atividades de apoio, tais como as desenvolvidas pelos departamentos de administração e desenvolvimento de projetos, não representam atividades que gerem valor de forma direta, porém são exigidas para um adequado nível de controle de performance e para a execução das demais atividades operacionais. Desta forma seus recursos precisam ser otimizados e os desperdícios eliminados de forma prioritária.
- Finalmente os fornecedores de materiais e insumos, representam um importante elo desta cadeia. A qualidade dos materiais e a sua disponibilidade são fatores determinantes da qualidade e confiabilidade dos

serviços prestados. A gestão da cadeia de suprimentos representa um fator decisivo para a geração de valor.

Os modelos de mensuração devem considerar estas características, porém é fundamental estabelecer com precisão os custos associados tanto às atividades que agregam valor, quanto aquelas que não agregam. Como modelo base é evidente que um método baseado em atividades representa a melhor opção para a alocação de custos e apuração dos resultados das áreas de negócio, desde que as informações geradas estejam diretamente relacionadas com a opção estratégica adotada e seja plenamente reconciliável com as informações contábeis da organização.

A aplicação do sistema de custos baseado em atividades é explorado, neste estudo de caso, a partir da restrição do conceito de atividade no contexto de cada departamento. Esta visão funcional é conhecida, segundo MARTINS (2003, p.87) como a “primeira geração do ABC”, aspecto que foi descrito nas delimitações do trabalho (Capítulo I desta dissertação).

3.5. ANÁLISE DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES: RESULTADOS GERENCIAIS E ÁREAS DE NEGÓCIO

Algumas características presentes na forma de abordagem gerencial dos resultados deste Grupo Empresarial se assemelham a abordagem de WILLSON E ROEHL-ANDERSON (1999, p. 562) sobre a organização das empresas dedicadas à prestação de serviços, as quais, segundo os autores, “podem segregar suas receitas de acordo com a estrutura dos contratos que venham a celebrar”.

O exemplo apresentado na tabela 5 se refere aos resultados apurados por uma das Unidades Operacionais sendo que tanto os valores, quanto a distribuição destes em relação às áreas de negócio, foram alterados para preservar informações tidas como confidenciais e estratégicas pela empresa. De qualquer forma estas alterações não prejudicam a análise que se pretende efetuar, uma vez que estará baseada na relação da informação gerencial com o planejamento estratégico da companhia.

Além do exposto, há que se considerar que a organização já dispõe de um sistema informatizado compatível com suas necessidades e que têm merecido fortes investimentos da organização. A administração acredita que em curto espaço de tempo este sistema possa dar o

conforto e confiabilidade necessária aos processos de geração de relatórios gerenciais, unicamente baseados em fatos e dados contábeis. WERNKE (2001, p. 72) enfatiza que “é notório que a aplicação de maior utilidade da Tecnologia da Informação (TI) na área administrativa consista nos Sistemas de Informação”. Reforça ainda que o advento de novas tecnologias na área de TI trouxe melhorias nos processos de gestão das empresas, passando a ser considerada fator essencial do sucesso empresarial.

Os resultados gerenciais do Grupo Empresarial são dispostos a partir das suas diversas unidades operacionais. Os departamentos que concentram a geração de receitas, notadamente vinculadas a estrutura dos contratos celebrados pela empresa com as diversas operadoras de telefonia definem a estrutura das áreas de negócio. Nestas áreas de negócio são apurados os resultados gerenciais e efetuadas as análises de rentabilidade. As áreas de negócio estão divididas de acordo com as características e competências técnicas específicas e necessárias a execução de atividades homogêneas necessárias a execução de seus objetivos primários.

Os modelos gerenciais utilizados pela empresa carregam em seu conteúdo as deficiências existentes na estrutura de controle do grupo. Os critérios adotados e os números apurados estão baseados em uma série de controles e planilhas adicionais que são utilizadas para a tabulação dos dados disponíveis. Em alguns casos a informação contábil é ignorada completamente, porém sua importância é reconhecida pela alta administração, que têm priorizado os investimentos necessários para sua evolução.

Estes comentários, em síntese, já haviam sido feitos na abordagem da estrutura horizontal da DRG, porém são oportunos para que se tenha o contexto dos resultados apurados. Percebe-se na tabela 5 que a rentabilidade média é composta por uma série de resultados positivos e negativos apurados em cada área de negócio. Os critérios adotados pela administração resultam em uma concentração dos resultados nominais positivos nas atividades de Implantação de Rede, Assistência Técnica e Administrativo.

Curiosamente a atividade administrativa é a segunda mais rentável, segundo estes critérios e aqui surge a principal deficiência do modelo. Em tese as atividades de apoio não têm o condão de gerar resultados, sejam eles positivos ou negativos. Alocar custos de apoio além dos montantes totais incorridos gera distorções significativas na distribuição dos resultados setoriais. Outro fato relevante a salientar é que o rateio proporcional à capacidade de geração de receitas tende a beneficiar as atividades de menor escala, mesmo que sejam estas as de maior complexidade de controle e requisitos burocráticos.

Uma característica adicional presente na distribuição apresentada é que ao avaliar os resultados obtidos pelas atividades de Projetos e Dados, perde-se o referencial estratégico e concentram-se as atenções gerenciais ao baixo desempenho, buscando reduções significativas de estrutura de custos, aparentemente excessivos. O fato de ser um destes segmentos foco do desenvolvimento comercial das operadoras, o que sugere um ganho de escala significativo em curtos espaços de tempo, é ignorado no processo de avaliação periódica e corre-se o risco de não haver capacidade de atendimento para garantir os níveis mínimos exigidos pelos contratos de prestação de serviços. Este é um dos elementos que pode, inclusive, resultar no cancelamento de todo o contrato, comprometendo a continuidade das operações normais da empresa.

Em especial a atividade de desenvolver projetos, possui uma característica adicional. Esta atividade necessita de mão de obra altamente qualificada e está estruturada para apoiar todas as outras atividades. Suas receitas, no entanto, são provenientes dos serviços prestados a terceiros e que não são suficientes para subsidiar sua estrutura fixa. Os custos relativos a prestação de serviços internos não são alocados e acabam distorcendo a avaliação.

Resumindo a análise das características de aplicação dos Demonstrativos de Resultados Gerenciais, têm-se:

- Ausência de reconciliação com as informações contábeis;
- Alocação de custos com base em estimativas gerenciais e padrões específicos;
- Critério de alocação de custos administrativos que geram a situação de lucro em uma atividade tipicamente de apoio;
- Custos financeiros calculados com base em estimativas sem relação direta com a estrutura de capital da empresa;
- Ausência de análise sistemática dos resultados gerenciais em relação ao ambiente de competição e a estratégia empresarial;
- Baixa contribuição para atingir os objetivos da disciplina de valor essencial – Excelência Operacional.

Reforçando estas características, a demonstração apresentada a seguir traz em si uma série de rateios e estruturas de custos padronizadas que não guardam relação direta com os dados contábeis apurados pelos sistemas transacionais presentes na organização.

Resumidamente, pode-se descrever as áreas funcionais presentes neste exemplo de DRG, que direcionam um conjunto de atividades homogêneas, conforme segue:

- **Implantação de Redes:** Departamento dedicado a execução de obras de expansão e operação. Deve garantir o cumprimento dos contratos de sub-empregada e os níveis adequados de qualidade exigidos pelos contratantes. Em função das fortes oscilações de demanda desta atividade a empresa utiliza outros prestadores de serviços, a fim de equilibrar a capacidade de atendimento, conforme as técnicas de gerenciamento de capacidade e demanda, as quais foram abordadas no Capítulo 1.
- **Assistência Técnica:** Este é o segmento que concentra o maior contingente humano e é responsável pela instalação de novos terminais telefônicos, execução de serviços de mudança de endereço, manutenção preventiva e corretiva das redes de acesso, além de ser responsável pela garantia dos indicadores operacionais estabelecidos pelos órgãos de fiscalização. É responsabilidade da prestadora dos serviços de manutenção atender ocorrências relacionadas a falhas da rede, defeitos nos terminais públicos, acidentes e eventos que impossibilitem a interconexão dos usuários à rede pública de telecomunicações. Este departamento possui especial importância no contexto operacional da empresa. Sua demanda é relativamente estável e é o departamento capaz de traduzir em resultado direto toda a melhoria de qualidade que for possível efetuar nos segmentos de rede em operação.
- **Dados:** Departamento especializado que visa atender os mercados doméstico e empresarial no acesso à rede mundial de computadores (Internet) em banda larga. Este departamento necessita de competências técnicas superiores em relação aos demais. Notadamente nos últimos 12 meses, esta é a área que têm concentrado os investimentos das operadoras de telefonia e é o segmento que mais se expande do ponto de vista comercial. Em contrapartida é a área que têm polarizado a competição dos diversos operadores de telefonia, incluindo neste ambiente outras empresas de tecnologia, tais como os prestadores de serviços de televisão por assinatura e empresas que operam serviços de telefonia por rádio.

Tabela 5. DRG Por Departamentos, Valores em R\$ (*)

Fonte: Informações Gerenciais, Não Auditadas

GRUPO EMPRESARIAL								REALIZADO	
UNIDADE OPERACIONAL								MÊS 12/2003	
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO GERENCIAL - DRG									
DEPARTAMENTOS	IMPL REDE	ASSIST TÉCNICA	DADOS	PROJETOS	ADM	REALIZADO TOTAL	%	ORÇADO	%
Produção Bruta	446.436	1.603.677	214.920	18.575	0	2.283.609	112,5%	2.312.500	112,6%
- Serviços	357.149	1.252.873	214.920	18.575	0	1.843.517	90,8%	1.850.000	90,1%
- Materiais	89.287	350.804	0	0	0	440.092	21,7%	462.500	22,5%
Deduções (-)	(50.688)	(182.385)	(18.591)	(1.607)	0	(253.270)	-12,5%	(258.531)	-12,6%
- Variações Financeiras - Multas	(1.357)	(1.570)	0	0	0	(2.927)	-0,1%	(3.000)	-0,1%
- PIS/COFINS	(16.295)	(58.534)	(7.845)	(678)	0	(83.352)	-4,1%	(84.406)	-4,1%
- ICMS	(15.179)	(59.637)	0	0	0	(74.816)	-3,7%	(78.625)	-3,8%
- ISS	(17.857)	(62.644)	(10.746)	(929)	0	(92.176)	-4,5%	(92.500)	-4,5%
Produção Líquida	395.748	1.421.293	196.329	16.968	203.034	2.030.339	100,0%	2.053.969	100,0%
Custos de Pessoal -	(62.630)	(403.442)	(82.622)	(23.199)	(36.482)	(608.374)	-30,0%	(529.644)	-25,8%
- Salários	(30.800)	(196.650)	(37.920)	(11.040)	(16.380)	(292.790)	-14,4%	(260.000)	-12,7%
- Encargos Básicos (41,30% FGTS, INSS, Provisões (40,14%)	(12.924)	(83.328)	(16.381)	(4.587)	(6.765)	(123.985)	-6,1%	(107.380)	-5,2%
- Férias e encargos (15,75%)	(4.929)	(31.778)	(6.247)	(1.749)	(2.580)	(47.282)	-2,3%	(40.950)	-2,0%
- Décimo Terceiro e encargos (11,81%)	(3.696)	(23.828)	(4.684)	(1.312)	(1.934)	(35.454)	-1,7%	(30.706)	-1,5%
- Verbas Rescisórias (12,58%)	(3.937)	(25.382)	(4.990)	(1.397)	(2.061)	(37.766)	-1,9%	(32.708)	-1,6%
- Benefícios	(5.852)	(37.364)	(7.205)	(2.098)	(3.112)	(55.630)	-2,7%	(49.400)	-2,4%
- Vale transporte, Ticket, Plano Médico	(1.078)	(6.883)	(1.327)	(386)	(573)	(10.248)	-0,5%	(9.100)	-0,4%
- Seguro de vida	(154)	(983)	(190)	(55)	(82)	(1.464)	-0,1%	(1.300)	-0,1%
- Matriz de benefícios	(4.620)	(29.498)	(5.688)	(1.656)	(2.457)	(43.919)	-2,2%	(39.000)	-1,9%
- Horas Extras	(493)	(5.113)	(1.744)	(66)	0	(7.416)	-0,4%	0	0,0%
- Estagiários	0	0	(3.450)	(950)	(3.650)	(8.050)	-0,4%	(8.500)	-0,4%
Consumo de Materiais	(66.965)	(266.611)	(23.641)	0	0	(357.218)	-17,6%	(292.500)	-14,2%
- Materiais utiliz p/pessoal da Unidade	0	(266.611)	(23.641)	0	0	(290.253)	-14,3%	(236.000)	-11,5%
- Materiais utiliz p/Terceirizadas	(66.965)	0	0	0	0	(66.965)	-3,3%	(56.500)	-2,8%
Serviços (Empreiteiras/Fretes/Etc)	(171.432)	0	0	(1.415)	0	(172.847)	-8,5%	(141.000)	-6,9%
Frota (Comb/Manut/Seg/Multas)	(17.508)	(295.250)	(60.255)	0	(6.026)	(379.038)	-18,7%	(345.000)	-16,8%
- Combustível	(10.868)	(199.700)	(40.755)	0	(4.076)	(255.398)	-12,6%	(230.000)	-11,2%
- Custo Gerencial Veiculos	(6.640)	(95.550)	(19.500)	0	(1.950)	(123.640)	-6,1%	(115.000)	-5,6%
Outras Despesas	(4.620)	(41.935)	(12.606)	(130)	(12.175)	(71.466)	-3,5%	(63.000)	-3,1%
- Despesas de viagem	0	(15.467)	(1.456)	0	(6.540)	(23.463)	-1,2%	(20.000)	-1,0%
- Ferramentas/Uniformes/Instrumentos	(4.620)	(26.468)	(5.690)	0	(2.157)	(38.935)	-1,9%	(35.000)	-1,7%
- Manut. e Loc. de Equip e Informática	0	0	(5.460)	(130)	(3.478)	(9.068)	-0,4%	(8.000)	-0,4%
Total Custos Diretos	(323.155)	(1.007.238)	(179.124)	(24.744)	(54.683)	(1.588.943)	-78,3%	(1.371.144)	-66,8%
Margem Bruta	72.593	414.055	17.205	(7.775)	148.351	441.396	21,7%	682.825	33,2%
% sobre o faturamento líquido	18,3%	29,1%	8,8%	-45,8%	73,1%	21,7%	0,0%	33,2%	0,0%
Administração	(39.575)	(142.129)	(19.633)	(1.697)	0	(203.034)	-10,0%	(205.397)	-10,0%
Localização	0	0	0	0	(56.000)	(56.000)	-2,8%	(56.000)	-2,7%
Comunicação	0	0	0	0	(9.678)	(9.678)	-0,5%	(10.000)	-0,5%
Honorários	0	0	0	0	(30.500)	(30.500)	-1,5%	(30.500)	-1,5%
Diversos	(3.450)	(5.640)	(560)	(687)	(2.340)	(12.677)	-0,6%	(10.500)	-0,5%
Resultado Operacional	29.569	266.286	(2.987)	(10.159)	49.833	332.541	16,4%	370.428	18,0%
Despesas financeiras (3%)	(10.985)	(34.650)	(5.980)	(814)	(4.596)	(57.025)	-2,8%	(50.506)	-2,5%
Provisão para contingências trabalhistas	(3.131)	(20.172)	(4.131)	(1.160)	(1.824)	(30.419)	-1,5%	(26.482)	-1,3%
Imposto de Renda e Contribuição Social	(6.318)	(78.756)	3.049	3.731	(15.381)	(93.675)	-4,6%	(108.773)	-5,3%
Resultado Líquido	9.133	132.707	(10.049)	(8.402)	28.032	151.422	7,5%	184.666	9,0%
% sobre o faturamento líquido	2,3%	9,3%	-5,1%	-49,5%	13,8%	7,5%	9,0%	9,0%	9,0%
INFORMAÇÕES ADICIONAIS:									
- Quantidade de Funcionários	112	690	96	32	52	982		980	
- Quantidade de Veículos	8	147	30	0	3	188		190	

- **Projetos:** Departamento dedicado a elaboração e orçamentação de projetos de redes metálicas, óticas e de entrada, executando trabalhos essencialmente de apoio aos departamentos de Implantação de Redes, Assistência Técnica e Dados. Esta área ainda é responsável pela atualização e registro de plantas e circuitos nos órgãos de fiscalização e nos arquivos das operadoras de telecomunicações. Aproveitando algumas oscilações de demanda, este departamento desenvolve projetos para terceiros, porém esta é uma atividade pouco representativa e que é tratada como ganho marginal.
- **Administrativo:** Departamento responsável pelas atividades de faturamento, cobrança, contas a pagar, registro de pessoal, contabilidade, tecnologia da informação e manutenção da infraestrutura administrativa. No modelo gerencial este departamento é tratado como um centro de resultados adotando-se como critério de alocação destes custos um percentual fixo de 10% das receitas alocadas em cada departamento.

Segundo MARTINS (2003, p.93) “uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens e serviços”. Neste sentido a atividade é composta de diversas tarefas necessárias a sua execução.

De uma forma resumida é possível estabelecer a relação entre os departamentos e suas atividades relevantes conforme é demonstrado na Tabela 6. É relevante ressaltar que esta visão é uma simplificação do ambiente. As atividades desenvolvidas em cada departamento são desdobradas até o nível de tarefa o que pode representar um modelo extremamente complexo de análise. Sem ferir a boa técnica e os conceitos fundamentais do custeio baseado em atividades a demonstração dos efeitos oriundos de sua aplicação sobre a alocação de custos e apuração de resultados, está restrita aos departamentos que possuem como principal característica o apoio às demais atividades, que neste estudo de caso estão representados pelo departamento de projetos e o departamento administrativo. Conhecidas as atividades relevantes dos diversos departamentos, entre eles os de apoio, é necessário identificar outras duas dimensões: os direcionadores de custos destas atividades e os direcionadores das atividades de apoio para as atividades que representam as áreas de negócio a que se quer avaliar (neste estudo de caso: implantação de rede, assistência técnica e dados).

Tabela 6. Departamentos e Atividades Relevantes
 Fonte: Entrevista com a administração

DEPARTAMENTOS	ATIVIDADES RELEVANTES⁵
Implantação de Redes	Executar obras de implantação de redes
Assistência Técnica	Instalar terminais telefônicos Executar serviços de manutenção
Dados	Instalar redes de acesso Executar serviços de manutenção Formar mão de obra especializada
Projetos	Formular projetos de engenharia Atualizar plantas e registros no CREA Atualizar plantas e registros das Operadoras
Administrativo	Faturar os serviços executados Cobrar os serviços executados Pagar Fornecedores Processar a folha de Pagamento Contabilizar as operações Operar e manter o ambiente de Tecnologia da Informação Executar a manutenção de prédios

Neste sentido, PEREZ JR E OLIVEIRA (2000, p. 165) dizem que “o custeio baseado em atividades (ABC – Activity Based Costing) é uma metodologia que surgiu como instrumento da análise estratégica dos custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”. Novamente cabe destacar que os critérios presentes nas demonstrações de resultado gerencial privilegiam a alocação direta de custos nas unidades de negócio, fator que reduz de forma significativa os efeitos indesejados de rateios e alocações arbitrárias. Mesmo assim, o tratamento adequado dos custos relacionados às atividades de apoio, em especial utilizando-se o custeio baseado em atividades, contribui de forma relevante na qualidade da informação ao eliminar as distorções que são demonstradas nos próximos tópicos de análise.

⁵ Atividades descritas segundo a visão funcional do Custeio Baseado em Atividades de primeira geração

3.6. ANÁLISE DOS DIRECIONADORES DE CUSTOS: PROPOSTA SIMPLIFICADA DE IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS BASEADO EM ATIVIDADES

Como modelo referencial e principalmente como uma alternativa, em última análise, perfeitamente aplicável ao Grupo Empresarial, a implementação de um sistema de custos baseado em atividades como a base para o desenvolvimento da estratégia empresarial é um requisito indispensável. Alguns elementos necessários a sua implementação já se encontram presentes no ambiente de gestão deste importante grupo o que facilita sobre maneira a sua aplicação.

A Figura 9 demonstra de forma esquemática o modelo básico para a apuração de custos em empresas de serviços:

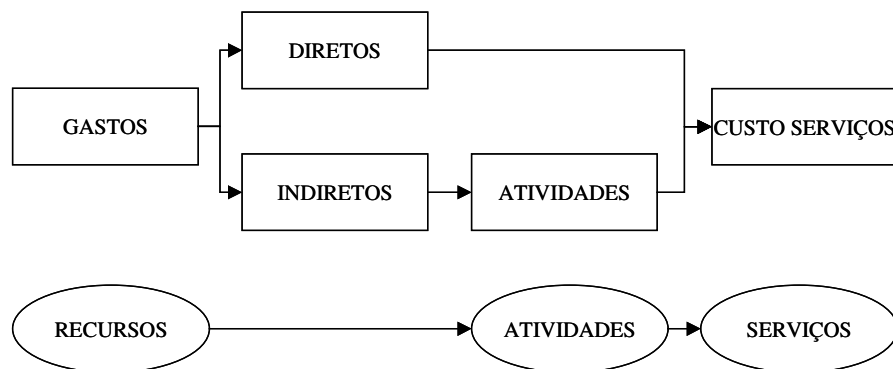


Figura 9. Fluxo básico para apuração de custos em empresas de serviços

O desenvolvimento lógico deste fluxo de acumulação de custos se inicia com a identificação dos gastos inerentes a prestação dos serviços contratados, também entendidos como os recursos necessários. Estes gastos devem ser acumulados e classificados de acordo com um rol de contas que represente adequadamente os principais grupos de recursos aplicados na prestação dos serviços. Para exemplificar a proposta foi adotada a classificação existente nos modelos gerenciais do Grupo Empresarial, sendo efetuadas apenas pequenas adaptações em sua ordem de apresentação.

A segunda etapa é a identificação e segregação dos gastos incorridos em duas categorias básicas: Diretos e Indiretos. Esta etapa é fundamental para a determinação do grau de precisão da informação gerencial. A correta identificação dos custos diretos permite a alocação objetiva destes recursos e facilitam a etapa seguinte do processo. Neste estudo de caso percebe-se a preocupação do Grupo Empresarial com este aspecto e boa parte dos recursos utilizados já são classificados em diretos e indiretos. Salvo pequenas inconsistências a alocação dos custos diretos segue critérios uniformes e representam adequadamente os custos de cada departamento.

Por outro lado a apropriação dos gastos indiretos necessita da correta identificação das atividades que são executadas e como estas se relacionam com estes gastos. Há diversas formas e recomendações para a execução desta etapa. Como exemplo NAKAGAWA (1994, p. 71-73) sugere as seguintes técnicas:

1. Observação: A observação pode ser a forma mais rápida e econômica de se obter informações sobre as atividades que desejamos analisar, mas requer muita experiência do analista e nunca será suficiente para o conjunto das informações que necessitamos;
2. Registro de Tempos: Embora bastante simples, com exceção do tempo gasto com horas de mão de obra direta; não é usual contar com a disponibilidade de registros de tempos para os gastos indiretos, os quais podem ser trabalhosos e nem sempre serão precisos suficientes para uma boa utilização;
3. Questionários: São mais fáceis e rápidos de ser aplicados e quase sempre possibilitam informações mais consistentes e elaboradas. Nesta técnica os gerentes possuem mais tempo e privacidade para analisar e descrever as atividades fundamentais e talvez por isso seja esta a técnica mais utilizada e muitas vezes a única alternativa viável;
4. Storyboards: É uma técnica geralmente utilizada para a discussão e solução de problemas, através de reuniões com as pessoas diretamente envolvidas com eles. Com as devidas adaptações. É muito utilizado também na coleta de informações para o desenho e implementação do custeio baseado em atividades;
5. Entrevistas: As entrevistas conduzidas sob a forma de diálogo, constituem elemento-chave para o desenho e implementação do ABC. Embora reconhecidamente as entrevistas sejam mais demoradas e mais caras do que as técnicas anteriores, são também mais eficazes para o sucesso da implementação, devido a sua prévia aceitação pelos gerentes envolvidos.

Após a identificação das atividades caberá a apropriação dos custos a elas relacionadas, da forma mais criteriosa possível. Conforme já observado no capítulo 1, MARTINS (2003, p.94) sugere a seguinte ordem de prioridade para esta apropriação:

1. Alocação direta;
2. Rastreamento;
3. Rateio.

Nesta proposta de implementação o modelo será simplificado para a utilização da estrutura já analisada e de alguns indicadores existentes na organização. As atividades de apoio estão segregadas em áreas funcionais que se adaptam as principais atividades desenvolvidas, mantendo-se a preferência pela alocação direta dos gastos, notadamente aqueles relacionados aos custos de pessoal. A única exceção, sobre a qual é necessário o tratamento por rateio, é representada pelos gastos com os honorários da alta administração. Em tese os administradores trabalham de forma uniforme para as áreas de negócio, porém é lógico inferir que áreas de maior complexidade necessitam de um esforço maior de gestão. Apesar do raciocínio ser lógico existe uma dificuldade de estabelecer e medir indicadores de atividade que permitam alocar corretamente estas unidades de esforço. Neste modelo, os gastos com honorários estão alocados na atividade de processar a folha de pagamento, e será alocado segundo o seu direcionador de custos, admitindo-se ser um critério arbitrário e que, a partir de uma análise mais aprofundada, poderia ser melhorado.

Na tabela 7 é detalhada a estrutura de gastos segundo as atividades relevantes de cada departamento de apoio, observando que os benefícios fiscais provenientes destes gastos são recalculados em função da estrutura de custos e da eliminação de alguns rateios.

Complementando o processo de custeio baseado nas atividades, cabe analisar os direcionadores que melhor representam a relação das atividades de apoio com as atividades das áreas de negócio da empresa. Esta relação é demonstrada na tabela 8 de forma simplificada uma vez que o objetivo central da análise é demonstrar os efeitos do ABC sobre os modelos gerenciais. O desdobramento das atividades, se adotado custeio baseado em atividades de segunda geração certamente traria um nível superior de acuracidade às informações gerenciais, sendo uma recomendação para estudos futuros da organização, porém não um fator limitador que impeça as conclusões a que se propõe esta dissertação.

Tabela 7. DRG por atividades relevantes dos departamentos de apoio
 Fonte: Informações Gerenciais e Entrevistas com a Administração

GRUPO EMPRESARIAL				REALIZADO								
UNIDADE OPERACIONAL				MÊS 12/2003								
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO GERENCIAL - DRG												
	PROJETOS			ADMINISTRATIVO							TOTAL	
	FORMULAR PROJETOS	ATUALIZAR PLANTAS	TOTAL	FATURAR SERVIÇOS	COBRAR SERVIÇOS	PAGAR FORNEC	PROC FOLHA DE PAGTO	CONTABILIZAR	OPERAR E MANTER TI	MANTER INFRAESTR		
Produção Bruta (com impostos)	18.575	0	18.575	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- Serviços	18.575	0	18.575	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- Materiais	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Deduções (-)	(1.607)	0	(1.607)	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- Variações Financeiras - Multas	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- PIS/COFINS	(678)	0	(678)	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- ICMS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- ISS	(929)	0	(929)	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Produção Líquida	16.968	0	16.968	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Custos de Pessoal -	(21.971)	(1.228)	(23.199)	(6.078)	(1.099)	(3.599)	(7.800)	(7.928)	(5.825)	(4.153)	(36.482)	
- Salários	(10.442)	(599)	(11.040)	(2.633)	(548)	(1.796)	(3.465)	(3.591)	(2.457)	(1.890)	(16.380)	
- Encargos Básicos (41,30% FGTS,	(4.333)	(254)	(4.587)	(1.088)	(226)	(742)	(1.431)	(1.483)	(1.015)	(781)	(6.765)	
- Provisões (40,14%)	(4.212)	(246)	(4.458)	(1.057)	(220)	(721)	(1.391)	(1.441)	(986)	(759)	(6.575)	
- Férias e encargos (15,75%)	(1.653)	(97)	(1.749)	(415)	(86)	(283)	(546)	(566)	(387)	(298)	(2.580)	
- Décimo Terceiro e encargos	(1.239)	(73)	(1.312)	(311)	(65)	(212)	(409)	(424)	(290)	(223)	(1.934)	
- Verbas Rescisórias (12,58%)	(1.320)	(77)	(1.397)	(331)	(69)	(226)	(436)	(452)	(309)	(238)	(2.061)	
- Benefícios	(1.984)	(114)	(2.098)	(500)	(104)	(341)	(658)	(682)	(467)	(359)	(3.112)	
- Vale transporte, Ticket, Plano Médico	(365)	(21)	(386)	(92)	(19)	(63)	(121)	(126)	(86)	(66)	(573)	
- Seguro de vida	(52)	(3)	(55)	(13)	(3)	(9)	(17)	(18)	(12)	(9)	(82)	
- Matriz de benefícios	(1.566)	(90)	(1.656)	(395)	(82)	(269)	(520)	(539)	(369)	(284)	(2.457)	
- Horas Extras	(51)	(16)	(66)	0	0	0	0	0	0	0	0	
- Estagiários	(950)	0	(950)	(800)	0	0	(855)	(730)	(900)	(365)	(3.650)	
Consumo de Materiais	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
- Materiais utiliz p/pessoal da Unidade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
- Materiais utiliz p/Terceirizadas	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Serviços (Empreiteiras/Fretes/Etc)	(1.415)	0	(1.415)	0	0	0	0	0	0	0	0	
Frota (Comb/Manut/Seg/Multas)	0	0	0	0	0	0	(1.574)	0	(1.904)	(2.548)	(6.026)	
- Combustível	0	0	0	0	0	0	(924)	0	(1.254)	(1.898)	(4.076)	
- Custo Gerencial Veiculos	0	0	0	0	0	0	(650)	0	(650)	(650)	(1.950)	
Outras Despesas	(130)	0	(130)	0	(1.406)	0	0	0	(7.156)	(3.613)	(12.175)	
- Despesas de viagem	0	0	0	0	(1.406)	0	0	0	(3.678)	(1.456)	(6.540)	
- Ferramentas/Uniformes/Instrumentos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	(2.157)	(2.157)	
- Manut. e Loc. de Equip e Informática	(130)	0	(130)	0	0	0	0	0	(3.478)	0	(3.478)	
Total Custos Diretos	(23.516)	(1.228)	(24.744)	(6.078)	(2.505)	(3.599)	(9.374)	(7.928)	(14.885)	(10.314)	(54.683)	
Margem Bruta	(6.548)	(1.228)	(7.775)	(6.078)	(2.505)	(3.599)	(9.374)	(7.928)	(14.885)	(10.314)	(54.683)	
Administração	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Localização	0	0	0	0	0	0	0	0	0	(56.000)	(56.000)	
Comunicação	0	0	0	0	0	0	0	0	(9.678)	0	(9.678)	
Honorários	0	0	0	0	0	0	(30.500)	0	0	0	(30.500)	
Diversos	(687)	0	(687)	0	0	0	0	0	0	(2.340)	(2.340)	
Resultado Operacional	(7.235)	(1.228)	(8.462)	(6.078)	(2.505)	(3.599)	(39.874)	(7.928)	(24.563)	(68.654)	(153.201)	
Despesas financeiras (3%)	(726)	(37)	(763)	(182)	(75)	(108)	(1.196)	(238)	(737)	(2.060)	(4.596)	
Provisão para contingências trabalhistas	(1.099)	(61)	(1.160)	(304)	(55)	(180)	(390)	(396)	(291)	(208)	(1.824)	
Imposto de Renda e Contribuição Social	2.707	430	3.137	2.129	877	1.260	13.964	2.776	8.602	24.043	53.651	
Resultado Líquido a Alocar	(6.353)	(896)	(7.249)	(4.436)	(1.758)	(2.626)	(27.496)	(5.786)	(16.989)	(46.879)	(105.970)	
INFORMAÇÕES ADICIONAIS:												
- Quantidade de Funcionários	29	3	32	8	2	6	10	12	6	8	52	
- Quantidade de Veículos	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1	3	

(1) O benefício fiscal é recalculado em função da eliminação dos rateios

Tabela 8. Direcionadores de Custos das Atividades de Apoio
 Fonte: Análise com a Administração

DEPARTAMENTOS	ATIVIDADES RELEVANTES⁶	DIRECIONADORES DE CUSTOS
Projetos	Formular projetos de engenharia Atualizar plantas e registros (no CREA e Operadoras)	Horas alocadas aos Projetos Concluídos Horas de Atualização de Plantas e Registros
Administrativo	Faturar os serviços executados Cobrar os serviços executados Pagar Fornecedores Processar a folha de Pagamento Contabilizar as operações Operar e manter o ambiente de TI Executar a manutenção de prédios	Quantidade de NF emitidas Quantidade de Procedimentos de Cobrança Quantidade de Pagamentos Efetuados Número de Eventos Processados Número de Lançamentos Contabilizados Número de Computadores Instalados Área ocupada em M ²

A partir destes direcionadores de custos, tomados em sua dimensão mais elementar, e considerando os dados de transação disponíveis na organização é possível alocar em bases mais consistentes os gastos de apoio às áreas de negócio que representam as atividades primárias deste grupo empresarial.

Na tabela 9 são demonstrados os resultados obtidos e os gastos totais a serem alocados.

É necessário, porém, efetuar algumas considerações a respeito da unidade de negócios dedicada a atividade de prover acesso a internet em banda larga, conhecida na organização como departamento de Dados.

Fundamentalmente o treinamento de equipes é uma atividade presente em todas as áreas de negócio deste Grupo Empresarial, porém em relação a unidade de Dados o treinamento é fator decisivo para a manutenção de um adequado nível de atendimento aos contratos firmados com as operadoras de telefonia. A empresa adotou a estratégia de antecipar a contratação de equipes e formá-las durante a execução de tarefas de rotina, como forma de suprir a elevação progressiva da demanda específica deste segmento.

⁶ Atividades descritas segundo a visão funcional do Custeio Baseado em Atividades de primeira geração

Tabela 9. Alocação dos Custos Indiretos das Atividades de Apoio
 Fonte: Relatórios Gerenciais e Entrevistas com a Administração

GRUPO EMPRESARIAL								REALIZADO
UNIDADE OPERACIONAL								MÊS 12/2003
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO GERENCIAL - DRG - ALOCAÇÃO DEPARTAMENTOS DE APOIO								
DEPARTAMENTOS		IMPLANTACÃO DE REDE	ASSISTÊNCIA TÉCNICA		DADOS			
ATIVIDADES RELEVANTES	GASTOS TOTAIS	Executar Obras Implantação	Instalar Terminais	Manter Rede	Instalar Acessos	Manter Rede	Formar MO Especializada	REALIZADO TOTAL
PROJETOS	(7.249)	(4.412)	(678)	(793)	(1.262)	(103)	-	(7.249)
Formular Projetos	(6.353)	(4.412)	(678)	-	(1.262)	-	-	(6.353)
Horas alocadas aos Projetos	4.230	4.230	650	-	1.210	-	-	6.090
Atualizar Plantas	(896)	-	-	(793)	-	(103)	-	(896)
Horas de atualização	-	-	-	540	-	70	-	610
ADMINISTRATIVO	(105.970)	(4.867)	(20.405)	(57.431)	(8.485)	(12.310)	(2.472)	(105.970)
Faturar Serviços	(4.436)	(26)	(350)	(2.450)	(560)	(1.050)	-	(4.436)
Quant de NF Emitidas	-	54	720	5.040	1.152	2.160	-	9.126
Cobrar os Serviços	(1.758)	(576)	(295)	(295)	(295)	(295)	-	(1.758)
Quant de Procedim de Cobrança	211	211	108	108	108	108	-	643
Pagar Fornecedores	(2.626)	(560)	(455)	(560)	(455)	(560)	(35)	(2.626)
Quant de Pagamentos Efetuados	-	80	65	80	65	80	5	375
Processar Folha de Pagamento	(27.496)	(1.965)	(3.632)	(19.369)	(1.763)	(351)	(417)	(27.496)
Número de Eventos Processados	448	448	828	4.416	402	80	95	6.269
Contabilizar Operações	(5.786)	(279)	(607)	(3.400)	(609)	(856)	(35)	(5.786)
Número de Lançamentos Contab	-	1.585	3.442	19.288	3.454	4.856	200	32.825
Operar e Manter o Amb TI	(16.989)	(350)	(1.751)	(11.384)	(1.751)	(876)	(876)	(16.989)
Número de Computadores Inst	-	2	10	65	10	5	5	97
Executar a Manut de Prédios	(46.879)	(1.110)	(13.315)	(19.972)	(3.051)	(8.322)	(1.110)	(46.879)
Área Ocupada em M2	-	200	2.400	3.600	550	1.500	200	8.450
CONSOLIDADO POR ÁREA DE NEGÓCIO								
PROJETOS		(4.412)		(1.471)			(1.365)	(7.249)
ADMINISTRATIVO		(4.867)		(77.836)			(23.267)	(105.970)

Nesta proposta de mensuração o modelo gerencial foi adequado para o ajuste relativo ao diferimento dos gastos relacionados a atividade de formação de mão de obra para o departamento de dados, utilizando-se como base o custeio direto das atividades relevantes, acrescidas dos custos de projeto e administração apurados conforme demonstrado na tabela anterior. A tabela 10 demonstra de forma analítica os custos alocados, bem como o total relativo aos gastos de formação de mão de obra especializada, a qual é tratada como investimento a ser amortizado em períodos subsequentes. Ressalte-se que a formação permanente de mão de obra especializada, neste caso, representa um fator crítico de diferenciação e representa um dos principais diferenciais competitivos desta organização.

Tabela 10. Departamento de Dados: Custeio das Atividades Relevantes
 Fonte: Relatórios Gerenciais e Entrevistas com a Administração

GRUPO EMPRESARIAL			REALIZADO	
UNIDADE OPERACIONAL			MÊS 12/2003	
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO GERENCIAL - DRG				
	DADOS			TOTAL
	INSTALAR ACESSOS	MANTER REDE	FORMAR MO ESPEC	
Produção Bruta (com impostos)	176.234	38.686	0	214.920
- Serviços	176.234	38.686	0	214.920
- Materiais	0	0	0	0
Deduções (-)	(15.244)	(3.346)	0	(18.591)
- Variações Financeiras - Multas	0	0	0	0
- PIS/COFINS	(6.433)	(1.412)	0	(7.845)
- ICMS	0	0	0	0
- ISS	(8.812)	(1.934)	0	(10.746)
Produção Líquida	160.990	35.339	0	196.329
Custos de Pessoal -	(63.485)	(8.832)	(10.305)	(82.622)
- Salários	(30.405)	(4.095)	(3.420)	(37.920)
- Encargos Básicos (41,30% FGTS,	(13.136)	(1.833)	(1.412)	(16.381)
- Provisões (40,14%)	(12.767)	(1.782)	(1.373)	(15.921)
- Férias e encargos (15,75%)	(5.009)	(699)	(539)	(6.247)
- Décimo Terceiro e encargos	(3.756)	(524)	(404)	(4.684)
- Verbas Rescisórias (12,58%)	(4.001)	(558)	(430)	(4.990)
- Benefícios	(5.777)	(778)	(650)	(7.205)
- Vale transporte, Ticket, Plano Médico	(1.064)	(143)	(120)	(1.327)
- Seguro de vida	(152)	(20)	(17)	(190)
- Matriz de benefícios	(4.561)	(614)	(513)	(5.688)
- Horas Extras	(1.400)	(344)	0	(1.744)
- Estagiários	0	0	(3.450)	(3.450)
Consumo de Materiais	(17.967)	(5.674)	0	(23.641)
- Materiais utiliz p/pessoal da Unidade	(17.967)	(5.674)	0	(23.641)
- Materiais utiliz p/Terceirizadas	0	0	0	0
Serviços (Empreiteiras/Fretes/Etc)	0	0	0	0
Frota (Comb/Manut/Seg/Multas)	(42.515)	(11.355)	(6.385)	(60.255)
- Combustível	(28.215)	(9.405)	(3.135)	(40.755)
- Custo Gerencial Veículos	(14.300)	(1.950)	(3.250)	(19.500)
Outras Despesas	0	(3.160)	(9.446)	(12.606)
- Despesas de viagem	0	0	(1.456)	(1.456)
- Ferramentas/Uniformes/Instrumentos	0	0	(5.690)	(5.690)
- Manut. e Loc. de Equip e Informática	0	(3.160)	(2.300)	(5.460)
Total Custos Diretos	(123.967)	(29.021)	(26.136)	(179.124)
Margem Bruta	37.023	6.318	(26.136)	17.205
Localização	0	0	0	0
Comunicação	0	0	0	0
Honorários	0	0	0	0
Diversos	0	0	(560)	(560)
Departamentos de Apoio				
Projetos	(1.262)	(103)	0	(1.365)
Administrativo	(8.485)	(12.310)	(2.472)	(23.267)
Resultado Operacional	27.276	(6.095)	(29.168)	(7.987)
Despesas financeiras (3%)	(3.719)	(871)	(801)	(5.391)
Provisão para contingências trabalhistas	(3.174)	(442)	(515)	(4.131)
Imposto de Renda e Contribuição Social (1)	(8.009)	2.368	0	(5.641)
Resultado Líquido	12.373	(5.039)	(30.484)	(23.739)
INFORMAÇÕES ADICIONAIS:				
- Quantidade de Funcionários	67	10	19	96
- Quantidade de Veículos	22	3	5	30

(1) O benefício fiscal é recalculado em função da eliminação dos rateios

Por último é apresentada a tabela 11 que apresenta a DRG por Unidade de Negócio ajustada aos critérios do custeio baseado em atividades, com as simplificações já discutidas.

Tabela 11. DRG por Departamentos: Ajustada pelo ABC
Fonte: Relatórios Gerenciais e Entrevistas com a Administração

GRUPO EMPRESARIAL						REALIZADO			
UNIDADE OPERACIONAL						MÊS 12/2003			
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO GERENCIAL - DRG									
DEPARTAMENTOS	IMPL REDE	ASSIST TÉCNICA	DADOS	PROJETOS	ADM	REALIZADO TOTAL	%	ORÇADO	%
Produção Bruta (com impostos)	446.436	1.603.677	214.920	18.575	0	2.283.609	112,5%	2.312.500	112,6%
- Serviços	357.149	1.252.873	214.920	18.575	0	1.843.517	90,8%	1.850.000	90,1%
- Materiais	89.287	350.804	0	0	0	440.092	21,7%	462.500	22,5%
Deduções (-)	(50.688)	(182.385)	(18.591)	(1.607)	0	(253.270)	-12,5%	(258.531)	-12,6%
- Variações Financeiras - Multas	(1.357)	(1.570)	0	0	0	(2.927)	-0,1%	(3.000)	-0,1%
- PIS/COFINS	(16.295)	(58.534)	(7.845)	(678)	0	(83.352)	-4,1%	(84.406)	-4,1%
- ICMS	(15.179)	(59.637)	0	0	0	(74.816)	-3,7%	(78.625)	-3,8%
- ISS	(17.857)	(62.644)	(10.746)	(929)	0	(92.176)	-4,5%	(92.500)	-4,5%
Produção Líquida	395.748	1.421.293	196.329	16.968	0	2.030.339	100,0%	2.053.969	100,0%
Custos de Pessoal -	(62.630)	(403.442)	(82.622)	(23.199)	(36.482)	(608.374)	-30,0%	(529.644)	-25,8%
- Salários	(30.800)	(196.650)	(37.920)	(11.040)	(16.380)	(292.790)	-14,4%	(260.000)	-12,7%
- Encargos Básicos (41,30% FGTS, INSS,	(12.924)	(83.328)	(16.381)	(4.587)	(6.765)	(123.958)	-6,1%	(107.380)	-5,2%
- Provisões (40,14%)	(12.561)	(80.988)	(15.921)	(4.458)	(6.575)	(120.503)	-5,9%	(104.364)	-5,1%
- Férias e encargos (15,75%)	(4.929)	(31.778)	(6.247)	(1.749)	(2.580)	(47.282)	-2,3%	(40.950)	-2,0%
- Décimo Terceiro e encargos (11,81%)	(3.696)	(23.828)	(4.684)	(1.312)	(1.934)	(35.454)	-1,7%	(30.706)	-1,5%
- Verbas Rescisórias (12,58%)	(3.937)	(25.382)	(4.990)	(1.397)	(2.061)	(37.766)	-1,9%	(32.708)	-1,6%
- Benefícios	(5.852)	(37.364)	(7.205)	(2.098)	(3.112)	(55.630)	-2,7%	(49.400)	-2,4%
- Vale transporte, Ticket, Plano Médico	(1.078)	(6.883)	(1.327)	(386)	(573)	(10.248)	-0,5%	(9.100)	-0,4%
- Seguro de vida	(154)	(983)	(190)	(55)	(82)	(1.464)	-0,1%	(1.300)	-0,1%
- Matriz de benefícios	(4.620)	(29.498)	(5.688)	(1.656)	(2.457)	(43.919)	-2,2%	(39.000)	-1,9%
- Horas Extras	(493)	(5.113)	(1.744)	(66)	0	(7.416)	-0,4%	0	0,0%
- Estagiários	0	0	(3.450)	(950)	(3.650)	(8.050)	-0,4%	(8.500)	-0,4%
Consumo de Materiais	(66.965)	(266.611)	(23.641)	0	0	(357.218)	-17,6%	(292.500)	-14,2%
- Materiais utiliz p/pessoal da Unidade	0	(266.611)	(23.641)	0	0	(290.253)	-14,3%	(236.000)	-11,5%
- Materiais utiliz p/terceirizadas	(66.965)	0	0	0	0	(66.965)	-3,3%	(56.500)	-2,8%
Serviços (Empreiteiras/Fretes/Etc)	(171.432)	0	0	(1.415)	0	(172.847)	-8,5%	(141.000)	-6,9%
Frota (Comb/Manut/Seg/Multas)	(17.508)	(295.250)	(60.255)	0	(6.026)	(379.038)	-18,7%	(345.000)	-16,8%
- Combustível	(10.868)	(199.700)	(40.755)	0	(4.076)	(255.398)	-12,6%	(230.000)	-11,2%
- Custo Gerencial Veículos	(6.640)	(95.550)	(19.500)	0	(1.950)	(123.640)	-6,1%	(115.000)	-5,6%
Outras Despesas	(4.620)	(41.935)	(12.606)	(130)	(12.175)	(71.466)	-3,5%	(63.000)	-3,1%
- Despesas de viagem	0	(15.467)	(1.456)	0	(6.540)	(23.463)	-1,2%	(20.000)	-1,0%
- Ferramentas/Uniformes/Instrumentos	(4.620)	(26.468)	(5.690)	0	(2.157)	(38.935)	-1,9%	(35.000)	-1,7%
- Manut. e Loc. de Equip e Informática	0	0	(5.460)	(130)	(3.478)	(9.068)	-0,4%	(8.000)	-0,4%
Total Custos Diretos	(323.155)	(1.007.238)	(179.124)	(24.744)	(54.683)	(1.588.943)	-78,3%	(1.371.144)	-66,8%
Margem Bruta	72.593	414.055	17.205	(7.775)	(54.683)	441.396	21,7%	682.825	33,2%
% sobre o faturamento líquido	18,3%	29,1%	8,8%	-45,8%	0,0%	21,7%	0,0%	33,2%	0,0%
Localização	0	0	0	0	(56.000)	(56.000)	-2,8%	(56.000)	-2,7%
Comunicação	0	0	0	0	(9.678)	(9.678)	-0,5%	(10.000)	-0,5%
Honorários	0	0	0	0	(30.500)	(30.500)	-1,5%	(30.500)	-1,5%
Diversos	(3.450)	(5.640)	(560)	(687)	(2.340)	(12.677)	-0,6%	(10.500)	-0,5%
Departamentos de Apoio									
Projetos	(4.412)	(1.471)	(1.365)	7.249		0		0	0,0%
Administrativo	(4.867)	(77.836)	(23.267)		105.970	0		(205.397)	-10,0%
Diferimento Gastos Desenv MO Espec			30.484						
Resultado Operacional	59.864	329.108	22.497	(1.214)	(47.231)	332.541	16,4%	370.428	18,0%
Despesas financeiras (3%)	(9.798)	(30.386)	(5.391)	(763)	(4.596)	(50.934)	-2,5%	(50.506)	-2,5%
Provisão para contingências trabalhistas	(3.131)	(20.172)	(4.131)	(1.160)	(1.824)	(30.419)	-1,5%	(26.482)	-1,3%
Imposto de Renda e Contribuição Social	(17.022)	(101.565)	(5.816)	3.137	53.651	(95.746)	-4,7%	(108.773)	-5,3%
Resultado Líquido	29.912	176.984	7.159	0	0	214.056	10,5%	184.666	9,0%
% sobre o faturamento líquido	7,6%	12,5%	3,6%	0,0%	0,0%	10,5%	0,0%	9,0%	0,0%

Esta última tabela demonstra de forma analítica os resultados dos departamentos que concentram as atividades fim da organização e que são tratados pela empresa como Áreas de Negócio. Além desta informação apresentamos os custos dos departamentos de apoio para que se mantenha a comparabilidade com a proposta orçamentária existente sem, contudo efetuar maiores considerações a respeito das variações apresentadas.

Concluindo a etapa de demonstração do modelo proposto a tabela 12 resume os efeitos observados na alocação dos custos dos diversos departamentos a partir da apropriação dos gastos indiretos de acordo com os princípios de custeio baseado nas atividades relevantes, considerando a visão funcional de cada departamento.

Tabela 12 DRG: Comparativo dos Resultados Líquidos

GRUPO EMPRESARIAL						REALIZADO			
UNIDADE OPERACIONAL						MÊS 12/2003			
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO GERENCIAL - DRG - COMPARATIVO DOS RESULTADOS LÍQUIDOS									
DEPARTAMENTOS	IMPL REDE	ASSIST TÉCNICA	DADOS	PROJETOS	ADM	REALIZADO TOTAL	%	ORÇADO	%
DRG - MÉTODO ATUAL									
Resultado Líquido	9.133	132.707	(10.049)	(8.402)	28.032	151.422	7,5%	184.666	9,0%
% sobre o faturamento líquido	2,3%	9,3%	-5,1%	-49,5%	13,8%	7,5%		9,0%	
DRG - CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - SIMPLIFICADO									
Resultado Líquido	29.912	176.984	7.159	0	0	214.056	10,5%	184.666	9,0%
% sobre o faturamento líquido	7,6%	12,5%	3,6%	0,0%	0,0%	10,5%		9,0%	

Pelo método atualmente utilizado na apuração dos resultados gerenciais, os departamentos de Projetos e Dados são considerados os maiores ofensores dos resultados consolidados dado sua contribuição individual negativa. Ocorre que a alocação dos gastos indiretos por rateio, ou por mera inferência empírica, como observado no caso dos gastos de administração, distorce consideravelmente esta conclusão. Adicionalmente o critério de tratar departamentos de apoio como centros de geração de resultados, desvia o foco gerencial das atividades essenciais e no médio prazo, pode representar um risco a manutenção de diferenciais estratégicos já construídos. Do ponto de vista da gestão estratégica de custos, o Grupo Empresarial pode ser induzido a tomar decisões equivocadas em virtude destas distorções. Ao optar por uma estratégia de baixo custo a tendência natural e concentrar a atenção gerencial para redução de gastos nas áreas de projetos e de redes de dados. Este tipo de decisão, correta se consideradas as informações utilizadas por seus administradores, pode

comprometer significativamente o atendimento das necessidades das companhias contratantes, bem como a continuidade de determinadas áreas de prestação de serviços. Tomando por exemplo o caso do departamento dedicado às redes de dados, percebe-se que o modelo atual sinaliza um prejuízo da ordem de 5,1% da receita líquida gerada pela atividade. Na verdade esta atividade está afetada por custos da atividade de treinamento de mão de obra, absolutamente indispensável para o alinhamento estratégico da prestadora de serviços com as operadoras de telefonia contratantes. Estes custos que são parte do investimento necessário para o desenvolvimento da prestação de serviços especializados estão apropriados no modelo atual como gastos do período, tornando demasiadamente severa a avaliação do segmento.

Ajustada a demonstração gerencial e efetuado o diferimento dos gastos relacionados aos colaboradores em período de treinamento, além da alocação dos gastos com projetos e administração pelo método de custeio baseado em atividades, tem-se uma inversão significativa nesta visão, apurando-se um resultado positivo de 3,6%, que apesar de ser relativamente baixo, é compatível com o estágio de desenvolvimento desta área de prestação e da escala reduzida de operação.

Outra distorção que merece atenção é a observada na área de projetos. No modelo atual os gastos apropriados de forma direta, são mantidos integralmente na avaliação dos resultados deste segmento de prestação de serviços. Ocorre que esta é uma área que presta serviços nos dois sentidos da cadeia de suprimentos. Uma parcela bastante pequena dos projetos desenvolvidos é destinada a fornecedores externos de serviços de implantação de redes, os quais remuneram os projetos a preços de mercado. A outra porção, e a mais significativa, é destinada às necessidades internas do Grupo Empresarial e atendem aos demais departamentos, conforme suas necessidades específicas. Considerando que a capacidade instalada é praticamente absorvida de forma constante, não há motivo aparente para não efetuar a alocação dos gastos às áreas demandantes. Além disto, é irrelevante tratar a atividade externa como uma área de geração de resultados, uma vez que não objetivo da organização incrementar esta prestação. Neste modelo simplificado as receitas oriundas do desenvolvimento de projetos para terceiros são tratadas como redutoras dos custos globais desta atividade, repassando-se este benefício aos departamentos que consomem estes recursos. Tratando-se este departamento como uma atividade especializada de apoio, a avaliação de desempenho baseada em resultado não é, a princípio, a melhor forma de mensuração. Algumas medidas podem ser adotadas pela organização sendo a mais

recomendável a comparação com os custos de mercado. Atividades em que o conhecimento é de domínio público, são fortes candidatas à terceirização. O fator crítico para esta decisão certamente é a mensuração de custo benefício da opção.

Finalmente destaca-se o ajuste efetuado quanto aos gastos de administração, originalmente alocados por um percentual fixo de 10% das receitas geradas em cada área de negócios e que gerava um pseudo lucro de 13,8% em uma atividade tipicamente de apoio e integralmente relacionada as necessidades internas do Grupo Empresarial. Neste departamento, contudo, a decisão de terceirização é mais complexa. Algumas atividades, tais como faturar, cobrar e contabilizar as operações, dependem fundamentalmente de conhecimento e interação ao longo da cadeia de serviços. Outras, no entanto, também são fortes candidatas a terceirização e podem ser vistas como oportunidades de redução de gastos a médio e longo prazo.

Feitos estes comentários deve-se salientar que a administração deve ter como prioridade resolver as deficiências relacionadas com a falta de reconciliação dos gastos apresentados nos quadros precedentes com as informações contábeis, fator que não impede a presente demonstração dos efeitos do custeio baseado em atividades, mas que certamente prejudica a confiabilidade de seus resultados. Há que se considerar ainda que já está presente no Grupo Empresarial uma ferramenta integrada de gestão contábil, sendo esta uma área que pode ser facilmente resolvida desde que se trabalhe as regras de acumulação dos custos e o conjunto de direcionadores que serão aplicados no processo de contabilização.

Outros elementos, como a gestão dos custos permitidos e incorridos, medidos por sistemas de custeio padrão ou de custo meta, além do desenvolvimento de modelos para identificação de gastos relacionados à ineficiência ou falta de qualidade na execução de algumas atividades, são fundamentais para a perpetuidade dos resultados e da manutenção da competitividade do Grupo Empresarial em seu ambiente de atuação.

Tais elementos precisam ser construídos e revisados, pois apesar de estarem presentes muitos destes conceitos nos modelos atuais, estes não possuem uniformidade em sua aplicação e muitas vezes não estão adequadamente embasados. Pode-se citar, como exemplo, a apropriação dos custos de frota e de ferramentas, os quais são apropriados com base em modelos referenciais de custo padrão que, além de não serem atualizados de forma periódica, carregam consigo alguns elementos do custo-meta que não são adequadamente comunicados aos níveis gerenciais e operacionais. A inexistência de um processo sistemático de

comparação destes padrões e metas com os custos reais que são incorridos pela empresa, impossibilita a mensuração das lacunas de custos que necessitam ser otimizadas. Como consequência imediata tem-se a incapacidade dos gerentes em atingir as metas propostas, o que, não é percebido pela alta administração dada a ausência de informação gerencial. Outra consequência presente é a incerteza quanto a capacidade de análise e gestão dos investimentos efetuados nas atividades que utilizam estes recursos.

3.7. GESTÃO DE INVESTIMENTOS

O terceiro princípio fundamental da gestão estratégica de custos diz respeito a gestão eficiente dos investimentos, a qual deve ser encarada como uma atividade necessária para avaliar e implementar novas atividades ou abordagens alternativas para as já existentes. O objetivo deve ser sempre relacionado a obtenção de padrões superiores de desempenho, promovendo a melhoria contínua de processos e a utilização eficiente dos recursos disponíveis. As decisões de investimentos devem ser ponderadas e avaliadas tanto do ponto de vista financeiro quanto de critérios não financeiros e estratégicos.

Esta dimensão de gestão, no que se refere ao Grupo Empresarial que serviu de base para o estudo de caso, não está claramente presente nos processos de decisão. Os investimentos, em geral, são decididos de forma pontual, em análises muito particulares de propostas originadas do meio operacional.

A vinculação das decisões de investimento ao plano estratégico de uma organização pode contribuir de forma decisiva para a otimização dos recursos aplicados nas atividades relevantes e principalmente servem para se evitar investimentos desnecessários ou intempestivos. De outro lado, uma gestão inadequada de investimentos muitas vezes levam as organizações a reconhecerem custos de desenvolvimento de processos e de recursos humanos e tecnológicos, como despesas do período. A apropriação de investimentos que visem o desenvolvimento de competências de longo prazo, como despesas correntes podem distorcer de forma significativa a avaliação de performance das atividades relevantes e estrategicamente fundamentais para a manutenção de vantagens competitivas construídas ou em fase de desenvolvimento.

Esta deficiência foi objeto de análise do tópico anterior, em especial no que diz respeito a avaliação de performance da atividade dedicada a implantação e manutenção das redes de

dados. Dada a inexistência de um sistema estruturado de gestão de investimentos a empresa enfrenta de forma bastante rotineira dificuldades de gestão de seu capital de giro. As decisões, em geral, são tomadas a partir de processos empíricos de análise sem que se estruture claramente as fontes dos recursos necessários. Em algumas atividades acrescenta-se a existência de inventários em excesso e decisões de compra direcionadas tanto por necessidades reais quanto por oportunidades de ganho por formação de lotes maiores. Estas oportunidades, avaliadas pelo custo de oportunidade, muitas vezes não levam em consideração fatores como custos de manutenção de inventários e a sensível redução dos indicadores de giro, extremamente importantes para a viabilidade financeira de tal decisão. A gerência não é avaliada no modelo atual pelos custos de carregamento de excessos de inventário e muitas vezes se sentem motivados a formar estes excessos, uma vez que os custos são apropriados pelo custo médio contábil, apurado pelos métodos tradicionais de custeio. Surge aí um outro elemento que necessita de uma reflexão urgente: a gestão de desempenho.

3.8. GESTÃO DE DESEMPENHO

A gestão de desempenho tem como objetivo primordial administrar o quê e como as ações são desenvolvidas, a fim de cumprir a missão da organização, desenvolvendo a capacidade de geração de receitas e valor para clientes e acionistas. A gestão de desempenho deve proporcionar uma ligação sistemática entre a estratégia organizacional, recursos e processos, de uma forma estruturada para a obtenção de melhorias contínuas.

O desempenho organizacional depende das suas unidades de negócio, por isso o processo de gestão estratégica tem de levar em conta a necessidade de alinhamento entre as áreas operacionais e as políticas da organização tomadas como um todo: estratégias e cultura organizacional.

As metas gerenciais são atingidas por meio de atividades operacionais, devendo ser planejadas e executadas de acordo com a direção e as metas definidas para a unidade de negócios e atividades relevantes. Segundo CERTO E PETER (1993, p. 200) “o exame e a avaliação de áreas afetadas pelo processo de administração é imprescindível” mediante o que denominam de “auditoria estratégica”.

CERTO E PETER (1993, p. 15) sugerem ainda “a adoção de esquemas de controle que visem monitorar e avaliar o processo de administração estratégica, a fim de melhorá-lo e

assegurar-lhe um funcionamento adequado”. Apesar das dificuldades e fragilidades presentes nos modelos gerenciais deste Grupo Empresarial, a construção de um sistema eficaz de controle é uma das prioridades da gerência. A empresa conta com alguns mecanismos de auditoria interna e externa que possibilitam o acompanhamento das atividades relevantes e a identificação de desvios quando significativos. Além dos mecanismos internos a empresa é permanentemente monitorada pelas operadoras de telefonia que contratam seus serviços de forma primária. Estes mecanismos de monitoração abordam indicadores não financeiros de qualidade que indicam os níveis de performance aferidos em cada período de medição.

Os indicadores não financeiros que constituem a base deste sistema de mensuração são classificados em diversos grupos homogêneos e incluem: tempo de atendimento, percentual de falhas, tempo de indisponibilidade dos serviços, ocorrências de não conformidade com padrões previamente estabelecidos, entre outros. Apesar de sua relevância e de estarem diretamente relacionados com os indicadores financeiros, estes elementos ainda não estão presentes de forma explícita nos modelos gerenciais do Grupo Empresarial, o que, a princípio pode representar uma fraqueza importante de análise competitiva.

No contexto competitivo, mensurar o desempenho é essencial porque, o conhecimento do que foi feito, propicia às pessoas saber como obter melhorias contínuas em condições de lucratividade. Neste sentido, a mensuração de desempenho, tem o papel de instrumento de monitoração, assim como o de catalisador das experiências que compõem o conhecimento ou aprendizagem organizacional. Surge aqui mais uma área de desenvolvimento organizacional sobre a qual a empresa deverá dedicar especial atenção e na qual necessita acelerar as ações já iniciadas de construção e acompanhamento de um conjunto de indicadores não financeiros que tenham capacidade traduzir os efeitos das estratégias operacionais no ambiente de competição em que está inserida.

CONCLUSÃO

A necessidade de construção de vantagens competitivas duradouras tem alterado significativamente os padrões de competição entre as organizações. As empresas são impulsionadas a buscar vantagens e elementos de diferenciação de forma permanente, o que influencia diretamente suas estruturas operacionais. Neste contexto a gestão estratégica de custos mostra-se cada vez mais um instrumento indispensável para a manutenção da competitividade nos mais variados setores da economia, sendo que o setor de serviços em especial, é um dos que mais necessita desenvolver esta nova competência.

A contribuição da gestão estratégica vai além da simples mensuração de custos, uma vez que outros aspectos da estratégia empresarial precisam ser observados para a construção de modelos gerenciais eficientes. Estes aspectos incluem entre outros, a análise da cadeia de valor envolvida na prestação de serviços, o posicionamento estratégico a ser adotado para o desenvolvimento de vantagens de difícil superação pelos demais concorrentes, a análise dos direcionadores de atividades e de custos, além da gestão eficaz de investimentos e da performance.

O estudo de caso desenvolvido no capítulo 3 procurou demonstrar os efeitos decorrentes da aplicação de alguns destes conceitos elementares, tais como os decorrentes do custeio baseado em atividades, sobre os relatórios gerenciais. Considerando que a qualidade da informação influencia diretamente o processo decisório, fica evidente a importância deste tema para a manutenção das vantagens já construídas.

Durante a abordagem da gestão estratégica de custos, apesar da simplificação adotada na aplicação da visão funcional de atividade, presente na primeira geração do ABC, foram comprovadas as limitações dos modelos tradicionais de custeio além de outras deficiências presentes na estrutura de controle da empresa, sendo as mais significativas, os efeitos decorrentes de rateios e alocações arbitrárias, a falta de integração dos modelos gerenciais com as bases de informações contábeis e a falta de uniformidade dos métodos e sistemas utilizados.

Cabe ressaltar que a implementação de um sistema de custeio baseado em atividades depende fundamentalmente do desenvolvimento de análises e conhecimento profundo das atividades desenvolvidas pela organização, e de seus direcionadores de custos. Contudo, mesmo num modelo simplificado, a importância desta metodologia para a avaliação dos resultados setoriais de empresas dedicadas a prestação de serviços é facilmente percebida e demonstra claramente a sua importância no contexto das estratégias de diferenciação nos custos totais ou, em outras palavras, na busca da excelência operacional.

Por todo o exposto, conclui-se que não há a possibilidade de construção de um modelo de gerenciamento estratégico de custos em empresas de serviços sem o suporte de um sistema eficiente de custeio. Os sistemas integrados de gestão, conhecidos por ERP (*Enterprise Resource Planning*), podem auxiliar nesta tarefa, uma vez que possuem a capacidade de tratar grandes volumes de transações contábeis e permitem a acumulação dos custos desde que seja construído um adequado plano de contas. Os direcionadores de custos também podem ser obtidos e controlados por estes sistemas a partir de indicadores de atividade específicos, o que facilita sobremaneira a implementação do ABC.

Recomenda-se ainda que a empresa aprofunde a análise dos sistemas de gerenciamento estratégico de custos a luz das necessidades de desenvolvimento da gestão eficaz de investimentos e da gestão de performance, em especial os conceitos de ciclo de vida dos serviços. Estes elementos complementam a análise e podem contribuir significativamente no desenvolvimento de novas habilidades e competências gerenciais. Cabe enfatizar que identificar e desenvolver habilidades gerenciais superiores são essenciais para a manutenção dos diferenciais competitivos de qualquer organização.

BIBLIOGRAFIA

ALBRECHT, Karl. *Revolução nos Serviços: como as empresas podem revolucionar a maneira de tratar seus clientes*. São Paulo:Pioneira, 2000.

ALLORA, Valério; GANTZEL, Gerson. *Revolução nos custos: Os métodos ABC e UEP e a gestão estratégica de custos como ferramenta para a competitividade*. Salvador:Casa da Qualidade, 1996.

ATKINSON, Antony A., KAPLAN, Robert e YOUNG, S.M. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo:Atlas, 2000.

BARROS, Claudius D'Artagnam C. de. *Excelência em serviços: uma questão de sobrevivência no mercado*. Rio de Janeiro:Qualitymark, 1992.

BORNIA, Antonio César. *Análise Gerencial de Custos*. Porto Alegre:Bookman, 2002.

BRIMSON, James A. *Contabilidade por Atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo:Atlas, 1996.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo. *Controles de Gestão: Controladoria financeira das empresas*. São Paulo:Atlas, 1993.

CERTO, S. C. E PETER, J. P. *Administração estratégica: planejamento e implantação da estratégia*. São Paulo:Makron Books, 1993.

CHIAVENATO, Idalberto. *Administração nos novos tempos*. 2. ed. Rio de Janeiro:Campus, 1999.

CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades: ABM "Activity Based Management"*. São Paulo:Atlas, 2001.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. *Curso Básico de Contabilidade de Custos*. 2. ed. São Paulo:Atlas, 2002.

CRUZ, Tadeu. *Sistemas de Informações Gerenciais: Tecnologia da informação e a empresa do século XXI*. São Paulo:Atlas, 1997.

FECHINE, Clesito Cezar Arcoverde (org.). *Estudo MPE n.1, julho/03*. Porto Alegre:Sebrae, 2003.

- FIGUEIREDO, Kleber. *Gestão da Capacidade e da Demanda em Serviços Logísticos*. Rio de Janeiro:UFRJ, 2001. Disponível em: < <http://www.cel.copead.ufrj.br/fr-public.htm> > Acesso em: 15 de abril de 2004.
- FITZSIMMONS, James; FITZSIMMONS, Mona. *Administração de Serviços: operações, estratégia e tecnologia da informação*. 2. ed. Porto Alegre:Bookman, 2000.
- GRONROOS, Christian. *Marketing, Gerenciamento e Serviços – A competição por serviços na hora da verdade*. Rio de Janeiro:Campus, 1995.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Análise de Custos*. São Paulo:Atlas, 1998.
- KAPLAN, Robert S. et al. *Management Accounting*. 2. ed. São Paulo:Prentice-Hall, 1997.
- KAPLAN, Robert e COOPER, Robin. *Custo e Desempenho*. São Paulo:Futura, 1998.
- KAPLAN, Robert. *Dos Custos à Performance*. HSM Management, Mar/Abr 1999.
- KOTLER, Philip. *Administração de Marketing: Análise, Planejamento, Implementação e Controle*. São Paulo:Atlas, 1998.
- LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de Metodologia Científica*. São Paulo:Atlas, 1994.
- LEONE, George S. G. *Curso de contabilidade de custos – Contém critério ABC* 2. ed. São Paulo:Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos* 9. ed. São Paulo:Atlas, 2003.
- MATTAR, Fauze Najib. *Pesquisa de Marketing: Metodologia e planejamento*. São Paulo:Atlas, 1999.
- MEGLIORINI, Evandir. *Custos*. São Paulo:Makron Books, 2002.
- MIRANDA, Luiz Carlos em SCHMIDT, Paulo (org.). *Controladoria – Agregando Valor para a Empresa*. São Paulo:Bookman, 2002.
- MOREIRA, Talita. *Novos serviços impõem desafio às operadoras de telefonia fixa*. Valor Econômico. São Paulo, p. B1, Col. 2-3, 26 mai. 2004.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC Custeio Baseado em Atividades – 2. ed.* São Paulo:Atlas, 2001.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão Estratégica de Custos, conceito, sistemas e implementação JIT/TQC*. São Paulo:Atlas, 2000.

- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Sistemas de informações gerenciais: Estratégias, táticas e operacionais*. São Paulo:Atlas, 1997.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Planejamento Estratégico – Conceitos, Metodologia, Práticas*. São Paulo:Atlas, 1995.
- OLIVEIRA, Luís Martins de. *Contabilidade de Custos para não contadores/Luís Martins de Oliveira, José Hernandez Perez Jr.* São Paulo:Atlas, 2000.
- OSTRENGA, R. Michael; OZAN, Terrence R.; McILHATAN, Robert D.; HARWOOD, Marcus D. *Guia da Ernst & Young para Gestão Total de Custos*. Rio de Janeiro:Record, 1997.
- PADOVEZE, C. L. O. *O papel da Contabilidade Gerencial no Processo Empresarial de Criação de Valor*. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, p.37-51, maio/junho. 2001.
- PALADINI, Edson Pacheco. *Gestão da Qualidade no Processo: A qualidade na produção de bens e serviços*. São Paulo:Atlas, 1995.
- PEREIRA, Elias em SCHMIDT, Paulo (org.). *Controladoria – Agregando Valor para a Empresa*. São Paulo:Bookman, 2002.
- PEREZ JR., José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de. *Contabilidade de Custos para não Contadores*. São Paulo:Atlas, 2000.
- PORTER, Michael E. *Estratégia Competitiva – Técnicas para Análise de Indústrias e da Concorrência*. Rio de Janeiro:Campus, 1986.
- RICHARDSON, R. J. *Pesquisa Social: Métodos e técnicas*. São Paulo:Atlas, 1999.
- ROCHA, Wellington. *Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica*. Tese de Doutorado apresentada a FEA/USP. São Paulo, 1999.
- ROSSETTI, José Paschoal. *Introdução à Economia 18. ed.* São Paulo:Atlas, 2000.
- SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. Tradução. Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 1997.
- SCHMIDT, Paulo (org.). *Controladoria: Agregando Valor para a Empresa*. Porto Alegre:Bookman, 2002.
- SHANK, John K., GOVINDARAJAN, Vijay. *A revolução dos custos: Como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos 4. ed.* Rio de Janeiro:Campus, 1997.
- SHANK, John K., GOVINDARAJAN, Vijay. *Gestão Estratégica de Custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva*. Rio de Janeiro:Campus, 1995.

TIMM, Luciano B. *Da Prestação de Serviços*. Porto Alegre:Síntese, 1998.

TREACY, Michael, WIERSEMA, Fred. *A Disciplina dos Líderes de Mercado: Escolha seus clientes, direcione seu foco, domine seu mercado*. Rio de Janeiro:Rocco, 1998.

WERNKE, Rodney. *Informações Gerenciais num Contexto de Sistemas ERP (Enterprise Resource Planning)*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre/RS, p.68-76, agosto 2001.

WILLSON, James D., ROEHL-ANDERSON, Janice M. e BRAGG, Steven M. *Controllership – the work of the managerial accounting*. 6 th. New York:John Wiley, 1999.

YIN, Robert K. *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. São Paulo:Bookman, 2001.