

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE
PRODUÇÃO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO EM CONTROLE DE GESTÃO

**A Gestão Baseada em Atividades na prestação de serviços
contábeis a grandes empresas industriais**

Por: **Yuri Gagharin de Assis Braga**

FLORIANÓPOLIS – SC

DEZEMBRO DE 2003

YURI GAGHARIN DE ASSIS BRAGA

**A Gestão Baseada em Atividades na prestação de serviços
contábeis a grandes empresas industriais**

Dissertação apresentada a Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, com concentração na área de Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Diomário de Queiroz.

FLORIANÓPOLIS – SC

DEZEMBRO DE 2003

A Gestão Baseada em Atividades na prestação de serviços contábeis a grandes empresas industriais

YURI GAGHARIN DE ASSIS BRAGA

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de **Mestre em Engenharia, especialidade em Engenharia de Produção**, e aprovada em sua forma final pelo Programa de **Pós-Graduação em Engenharia de Produção**.

Florianópolis, 09 de Dezembro de 2003.

Prof. Edson Pacheco Palladini, Dr.
Coordenador do Curso de Pós-Graduação

BANCA EXAMINADORA

Prof. Antonio Diomário de Queiroz, Dr.
(Orientador)

Prof. Antônio Cezar Bornia, Dr.

Prof. Luiz Alberton, Dr.

FLORIANÓPOLIS – SC

DEZEMBRO DE 2003

DEDICATÓRIA

Aos meus abnegados e amados pais:

Eli de Assis

e Diva Maria Augusta de Assis, que nunca impuseram limites aos meus sonhos e me ensinaram o respeito ao próximo e a coragem para com a Vida.

À minha amada e generosa

Cecília Alcici de Souza, fonte de luz na minha vida.

AGRADECIMENTOS

Ao Pai Eterno pelas oportunidades infinitas que nos concede.

A Espiritualidade amiga, que nos ampara sempre em nome do Criador.

Aos meus pais, meus irmãos e minha companheira que me ensinam todos os dias.

Ao Professor Antônio Diomário de Queiroz e a sua família, pela dedicação, paciência e maravilhosa orientação.

Aos Professores Antonio Cezar Bornia, Francisco José Kliemann Neto, Ilse Maria Beuren, Luiz Alberton, pelas valiosas contribuições.

A Sra. Silvana Rizzioli, valiosa colaboradora da Fiat e amiga de todos nós, sem a qual esta oportunidade não se materializaria.

Aos colaboradores da área de Custos e Metodologia da Gesco que desenvolvem brilhante trabalho, obrigado pela disponibilidade e apoio.

Ao amigo Luiz Brecci que várias vezes sacrificou seu tempo de convivência familiar para que eu pudesse me dedicar à realização deste trabalho.

Aos bons colegas da turma Fiat 3, em especial aos bons e sempre amigos Anilton Camargos, Paulo Gontijo e Rômulo Grego cuja colaboração está presente na realização deste trabalho como em tantas outras conquistas de minha vida.

As famílias Bechler e Souza pelo apoio constante e incondicional.

A todos os professores e servidores da UFSC, em especial Cássia, que, direta ou indiretamente, colaboraram para a conclusão de mais uma etapa na minha carreira acadêmica.

Às empresas Fiat Automóveis S A e Business Solutions do Brasil – Divisão Gesco, por esta oportunidade e por tantas outras na minha vida profissional e pessoal.

A todos que de alguma forma contribuíram para mais este aprendizado.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Estrutura organizacional da divisão Gesco	103
--	-----

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 -	121
QUADRO 2 -	134
QUADRO 3 – Recursos alocáveis `as atividades por direcionadores de custo.....	179
QUADRO 4 – Custos de mão-de-obra das atividades desenvolvidas no setor de Contabilidade Geral.....	187
QUADRO 5 – Custos por atividade e por grupo de custos	191
QUADRO 6 – Direcionadores das Atividades Executadas no Setor de Contabilidade Geral	195
QUADRO 7 – Volume de Atividade e Custo por Medida de Saída de Atividade em Reais .	199
QUADRO 8 – Custo do serviço prestado através do processo de Fechamento Contábil ao cliente X.....	204

LISTA DE PLANILHAS

PLANILHA 1 – Processo da compra de Materiais e Serviços ao Pagamento a Fornecedores.....	148
PLANILHA 2 – Processo do Pedido de CLIENTE ao Recebimento	152
PLANILHA 3 – Processo Tesouraria.....	153
PLANILHA 4 – Processo Ativo Fixo	155
PLANILHA 5 – Processo Fechamento Contábil.....	160
PLANILHA 6 – Processo de Planejamento, Análise e Reporte.....	163
PLANILHA 7 – Controle Fiscal.....	167

LISTA DE ABREVIATURAS

ABM – Gestão Baseada em Atividades

ABC – Custeio Baseado em Atividades

MBN – Gestão Baseada em Números

IBGE – Instituto Brasileira de Geografia e Estatística

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio a Micro e Pequena Empresa

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

RESUMO

Braga, Yuri Gagharin de Assis. **A Gestão Baseada em Atividades na prestação de serviços contábeis a grandes empresas industriais.** 2003. 192f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

Esta pesquisa tem por objetivo a verificação dos resultados da aplicação da Gestão Baseada em Atividades em organizações especializadas na prestação de serviços contábeis e financeiros a grandes empresas industriais. Desta forma, este trabalho explora a utilização da Gestão por Atividades como ferramenta capaz de auxiliar as prestadoras de serviços na condução dos seus negócios visando à redução dos riscos e o aproveitamento das oportunidades geradas pelos processos de terceirização das funções contábeis, financeiras e administrativas em grandes empresas industriais. Inicialmente, o trabalho apresenta a revisão teórica onde são tratados os conceitos: a contabilidade como sistema de informação, aspectos da terceirização, a empresa como seqüência de atividades, o custeio por atividades (ABC) como instrumento formador da base de dados útil à Gestão por Atividades (ABM), a gestão ABM e sua influência sobre as empresas prestadoras de serviços. Propõe-se ainda, com base na fundamentação teórica apresentada, uma metodologia de implementação da ferramenta gestão por atividades. Em seguida, no estudo de caso, apresenta-se a Gesco como divisão da empresa Business Solutions do Brasil Ltda., integrante do grupo Fiat, que atua no mercado da terceirização assumindo atividades transferidas por grandes empresas industriais. Descrevem-se os processos de consecução de serviços contábeis e financeiros executados na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, trata-se de uma das atuais metodologias utilizadas na apuração dos custos, apresenta-se a Gestão por Atividades e sua aplicação, mais especificamente a etapa de análise de atividades, para a área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais. E, ainda, no estudo de caso, busca-se ilustrar a aplicação do método de custeio, apresentam-se alguns resultados obtidos com a aplicação da análise por atividades, os principais benefícios verificados com a aplicação da ABM na área

de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais. Por fim, apresentam-se as conclusões onde são tratadas as constatações sobre a aplicação da gestão por atividades em prestadora de serviços contábeis e financeiros especializada no atendimento de grandes empresas industriais e as recomendações que apresentam os aconselhamentos considerados pertinentes.

Palavras chaves

Gestão baseada em atividades, prestação de serviços contábeis a grandes empresas industriais, terceirização, impactos ABM

ABSTRACT

Braga, Yuri Gagharin de Assis. **The Gestão based on the activities in the rendering of accounting services to great industrial companies.** 2003. 192p. Paper (Master's in Production Engineering) – Postgraduation Programme in Productinon Engineering, UFSC, Florianópolis.

The main goal of this research is to verify the results about the application of using Activity Based Management when services are rendered to industrial companies of great load. At first the Theoretical foundation, in which the concepts related to accountancy as an information system are demonstrated briefly. Aspects of the outsourcing phenomenon are broached since the analysis unit is inserted in this context. And, the cost per activities (ABC) is broached as an instrument that builds up the useful database to the Activities Management (ABM), dealing with the company concept as sequence of activities. Then it presents the concepts related to the ABM management, determining its influence over the companies that provide services. Next, based on the theoretical foundation presented, it's proposed how the implementation of the Activities Management tool would be applied in the area of Financial Operations of Great Industrial Companies in the specific situation of Gesco. Case study, in which Gesco is presented as a division of the Business Solutions do Brasil Inc. company, part of Fiat group, that works in the outsourcing market, controlling activities transferred by great industrial companies. This study broaches topics related to the accountancy and financial services execution process made in the area, denominated Financial Operations of Great Industrial Companies, which belong to Gesco. One of the current methodologies used to verify the costs in Gesco is illustrated. The Activities Management is presented, more specifically the analysis stage of activities as a tool for making decisions. The application of the activities analysis in the specific case of the area of Financial Operations of Great Industrial Companies is also shown. For this, a survey of the principal activities, the

respective routers, and the integration of these activities with the companies that transferred the services to Gresco, is made. One of the cost applications and some results achieved with the application of the analysis per activities in the studied analysis unit. Finally it talks about the Conclusions and recommendations, in which the main statements and the potential benefits Gresco could have with the application of the Activities Management and the pertinent counseling.

Key Words

Administration based on activities, rendering of accounting services, outsourcing, impacts of ABM.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	6
LISTA DE QUADROS	7
LISTA DE PLANILHAS	8
LISTA DE ABREVIATURAS.....	9
RESUMO	10
ABSTRACT	12
1 - CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	17
1.1 - Definição do problema.....	17
1.2 - Definição dos objetivos.....	22
1.3 - Procedimentos metodológicos	23
1.4 - Limitações	26
1.5 - Definição do escopo deste trabalho.....	27
1.6 - Estrutura do trabalho	29
2 - FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	31
2.1 - Grandes empresas industriais	31

2.2 - Contabilidade como sistema de informação.	32
2.3 - Terceirização da Contabilidade.....	41
2.4 - Sistemas tradicionais de custos	44
2.5 - O método de custeio ABC.....	51
2.6 - A gestão por atividades	58
2.7 – Metodologia de aplicação do custeio por atividades	75
3 - ESTUDO DE CASO	97
3.1 - Metodologia proposta para a realização do estudo de caso.	97
3.2 – Considerações iniciais	98
3.3 - Histórico e apresentação da instituição objeto de estudo.....	99
3.4 - Caracterização da unidade objeto de estudo	104
3.5 - Análise do atual sistema de custos adotado pela Gesco.....	116
3.6 - Gestão Baseada em Atividades: sua utilidade para o caso tratado neste trabalho .	125
3.7 – Aplicando a gestão Baseada em Atividades	126
3.8 - A aplicação do custeio das atividades	175
3.9 - Principais conclusões a respeito dos benefícios da aplicação da gestão por atividades na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais da Gesco.	205

4 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	211
4.1 - Recomendações	213
REFERÊNCIAS	214

1 - CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

1.1 - Definição do problema

Nos dias atuais, pode-se perceber que o fenômeno da terceirização é uma realidade. Grandes, médias e até mesmo as pequenas empresas vêm empregando-a como opção estratégica. Ao adotarem a terceirização, elas concentram seus esforços nos processos relacionados às atividades primordiais e repassam a terceiros a execução das atividades de apoio.

A terceirização, para muitas empresas, pode representar uma possibilidade estratégica ainda não explorada. Em geral, as organizações têm apresentado crescente interesse em terceirizar seus processos de apoio.

Nesse contexto, também se encontram as empresas industriais de grande porte.

Nas empresas industriais, os processos de apoio, como por exemplo, o gerenciamento de Contas a Pagar, Contas a Receber e Contabilidade, poderiam ser transferidos a empresas mais eficientes nos seu desempenho. O objetivo principal seria ganhar competitividade pela focalização dos esforços nos processos de negócio que efetivamente traduzem o sentido de existência do empreendimento. Concentrar esforços significa aplicar todos os recursos, sejam eles financeiros, humanos, tecnológicos, nas atividades que justificam a missão organizacional.

O crescente interesse pela terceirização se materializa no desenvolvimento de um potencial mercado de prestação de serviços administrativos, financeiros e contábeis. As oportunidades de negócio que surgem, em decorrência do desenvolvimento desse mercado, poderão ser aproveitadas pelas prestadoras de serviços contábeis e financeiros. Porém empresas interessadas em prestar os mencionados serviços devem estar aptas a respeitar as exigências e características inerentes às grandes empresas industriais.

Quanto ao aproveitamento desse mercado, um dos desafios para as prestadoras de serviços contábeis e financeiros será aquele de atender as exigências relacionadas à dimensão e à complexidade dessas organizações. Acrescenta-se que o respeito das características do segmento industrial é também fator decisivo para a aquisição bem sucedida dos processos de grandes empresas industriais.

Outro desafio para prestadoras de serviços contábeis e financeiros que pretendem se aventurar por este mercado é que a maioria das grandes empresas industriais vem passando por processos de reengenharia, programas de qualidade total e de redução de custos que, quando bem sucedidos, tornam as áreas, objeto da terceirização, bastante racionalizadas, com apresentação de número reduzido de pessoas, eliminação das ineficiências e redução dos custos de operação. Por conseqüência, as margens que as prestadoras de serviços poderiam obter com a realização dos mesmos serviços podem ser bastante reduzidas.

Além desses desafios, há o risco de que uma empresa prestadora de serviços contábeis e financeiros assuma processos de negócio sobre os quais a tomadora dos serviços tenha realizado programas de redução excessiva dos custos, prejudicando a confiabilidade e a legalidade dos registros efetuados até a data da transferência das atividades. Desta forma, os efeitos de medidas equivocadas, tomadas pelo cliente antes do repasse dos processos à prestadora, irão repercutir, desqualificar e, não raro, onerar os serviços posteriores que serão realizados pela prestadora.

Um exemplo de programa de redução de custos dessa natureza seria aquele que implementasse programas de reorganização interna nos processos contábeis e financeiros com

objetivo exclusivo de redução dos custos em curtíssimo prazo, sem a preocupação da manutenção da qualidade. Nesse caso, é provável que a prestadora de serviços que conseguir assinar contrato com essa empresa herdará os problemas não resolvidos e aqueles causados pelo programa de redução de custos. Para essa prestadora, provavelmente aparecerão gastos não previstos ou ocorrerá o aumento, além dos limites contratados, dos custos operativos com o passar do tempo. Vale ressaltar que, muitas vezes, o parâmetro para a negociação de preços entre a tomadora e a prestadora de serviços é o valor do custo apresentado pelo processo antes de ser terceirizado. Nesse caso, tomando-se por base o exemplo anteriormente citado, poderá ocorrer que o preço contratado não permita a obtenção de margens de lucro pela prestadora.

Para participar desse mercado aberto pelas grandes empresas industriais, controlando seus riscos e superando suas exigências específicas, é imprescindível oferecer serviços que agreguem valor percebido por essas empresas. Para que prestadoras de serviços contábeis possam oferecer um produto de qualidade com um custo competitivo, torna-se necessário o conhecimento de quais são e como são obtidos os serviços prestados. Para tal, pode-se recorrer à contabilidade de gestão.

Segundo Hugues Boisvert (1999), a contabilidade de gestão tem como propósito o fornecimento de informações úteis à tomada de decisões que deverão possibilitar a redução de custos e propiciar a melhoria de performance da empresa que dela se utiliza. A contabilidade de gestão viabiliza a Gestão por Atividades que procura responder a questões como:

Quais as atividades que uma empresa deve desenvolver para que se obtenha determinado serviço?

Que recursos são necessários para se realizarem essas atividades?

Por que esses recursos são necessários?

Quais são os fatores que determinam a utilização desses recursos?

A partir das respostas a essas perguntas, podem-se fornecer aos gestores informações que permitem organizar ou reorganizar as atividades empregadas na consecução dos serviços.

Deve-se considerar ainda que a contabilidade por atividades leva em consideração a organização de Cadeia de Valor de Porter (1986). Essa cadeia é composta por atividades que geram valor aos olhos dos clientes e são representadas por uma série de inter-relações fornecedores/clientes.

Na utilização da contabilidade por atividades, parte-se do Custeio por Atividades para a Gestão por Atividades. Segundo Ching (2001, p. 57), o primeiro “é o processo técnico de levantamento das atividades, rastreamento dos custos para as atividades e condução dessas atividades para os produtos ou clientes, já o segundo representa o processo que utiliza as informações para gerenciar um negócio”.

Segundo Kaplan (1998), as empresas prestadoras de serviços oferecem, geralmente, um conjunto altamente diverso de ofertas, ainda considera que, nas empresas prestadoras de serviços, basicamente todas as despesas podem ser consideradas como indiretas. O custeio baseado em atividades, conforme Boisvert (1999), convém muito bem para o cálculo do custo dos produtos quando os custos indiretos são elevados e é grande a variedade de produtos. Assim sendo, a implementação do custeio por atividades se justificaria pelo fato de apresentar uma gama de serviços muito variada e uma alta participação dos custos indiretos no montante dos custos totais.

Observa-se com base nas considerações anteriores que esse é um dos pontos que prescreveriam a Gestão por Atividades como um possível e valioso instrumento para as prestadoras de serviços contábeis financeiros que desejam operar com empresas industriais de grande porte.

Em empresas de grande porte, observa-se que um elevado volume de tarefas administrativas, financeiras e contábeis são desenvolvidas, num ambiente de complexidade na legislação. Portanto as prestadoras de serviços têm de lidar com ampla de variedade de fluxos

de processamento dos serviços, grande número de sistemas de informação envolvidos. Essas características do processo produtivo e do mercado onde atuam as prestadoras de serviços a grandes empresas industriais são fatores que dificultam a análise, o controle e a mensuração do desempenho do negócio de prestação de serviços. Além disso, esses fatores tornam difícil a gestão do processo produtivo no que tange à implementação de novos serviços, ao incremento da qualidade e à melhoria do desempenho operacional.

Espera-se que a análise, pela delimitação dos processos atuais e das atividades que são utilizadas, permita relacionar, de forma mais direta, custo e benefício dessas atividades para os clientes e para os sócios da prestadora de serviços.

Supõe-se que o estudo dos resultados da aplicação da gestão por atividades nos processos que compõem a prestação de serviços contábeis e financeiros permita determinar quais as atividades de um processo têm valor agregado aos olhos dos clientes e quais as atividades destruidoras de valor para os acionistas.

Desta forma, a questão que se pretende responder é: seria possível a melhoria no desempenho das empresas prestadoras de serviços contábeis e financeiros especializadas no atendimento de grandes empresas industriais, pela utilização da gestão por atividades?

Para responder a esta questão, a seguir, definem-se os objetivos geral e específicos, a metodologia, as limitações, o escopo e a estrutura deste trabalho.

1.2 - Definição dos objetivos

1.2.1 - Geral

Verificar os resultados da utilização da Gestão por Atividades em empresas que exploram o segmento da terceirização e operam, prestando serviços contábeis e financeiros a grandes empresas industriais.

1.2.2 - Específicos

- Verificar como a Gestão por Atividades pode ser utilizada como ferramenta para aproveitamento, pelas prestadoras de serviços contábeis e financeiros, das oportunidades de negócio surgidas com o processo de terceirização.
- Realizar estudo de caso que permita a aplicação da gestão por atividades.
- Analisar como a aplicação da Gestão por Atividades pode influenciar o processo de agregação de valor aos clientes e acionistas de uma prestadora de serviços contábeis que atua no mercado das grandes empresas industriais.
- Propor aperfeiçoamento da gestão, visando ao incremento da qualidade dos serviços contábeis e à melhoria no desempenho na consecução dos serviços.

1.3 - Procedimentos metodológicos

1.3.1 - Finalidade da pesquisa

Considerando-se o objetivo geral deste trabalho, caracteriza-se esta pesquisa como de finalidade prática ou aplicada já que, conforme Gil (1995), uma pesquisa pode ter a sua finalidade caracterizada como pura ou aplicada.

“A pesquisa pura busca o progresso da ciência, procura desenvolver os conhecimentos científicos sem a preocupação direta com suas aplicações e conseqüências práticas. (...) A pesquisa aplicada, por sua vez, apresenta muitos pontos de contato com a pesquisa pura, pois depende de suas descobertas e se enriquece com o seu desenvolvimento, todavia tem como característica fundamental o interesse na aplicação, utilização e conseqüências práticas dos conhecimentos” (Gil, 1995, p. 44).

1.3.2 - Delineamento da pesquisa

O presente trabalho utiliza-se do estudo de caso com enfoque qualitativo e exploratório da unidade de pesquisa identificada a seguir.

1.3.2.1 - Unidade objeto de estudo

Unidade de Análise

A unidade de análise é a Divisão Gesco pertencente a Business Solutions Ltda., uma empresa do Grupo Fiat.

Para melhor compreensão do estudo de caso desta pesquisa, deve-se levar em consideração que a Gesco, para o desenvolvimento de seus serviços a grandes empresas industriais, utiliza-se de um departamento especializado e que neste trabalho é denominado: Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais. A título de ilustração, podem-se citar, além dessa área, algumas outras relacionadas à administração como a Controladoria. Ou ainda pode-se mencionar a área Comercial, ou ainda a área de Metodologia.

É a área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais que se pretende utilizar neste estudo como unidade de observação.

Unidade de observação

Os processos de consecução dos serviços que são realizados pela área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais instituem a unidade de observação. Para melhor compreensão da unidade de observação, pode-se dizer que essa área se subdivide em departamentos específicos: Contabilidade Geral, Portaria e Registro, Contas a Pagar, Contas a Receber, Tesouraria, Ativo Fixo e Controle Fiscal.

Os departamentos de Portaria e Registro, Contas a Pagar e Tesouraria são responsáveis pelo processo que vai do registro da nota fiscal dos fornecedores dos clientes Gesco até a contabilização do seu pagamento.

Os departamentos de Portaria e Registro, Contas a Receber e Tesouraria são responsáveis pelo registro da nota fiscal emitida pelos clientes Gesco até a contabilização do seu recebimento.

O departamento de Controle Fiscal é responsável pelo cálculo, pagamento e contabilização dos impostos (excetuando-se o cálculo e contabilização do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), bem como pelo atendimento de todas as obrigações acessórias dos clientes da Gesco.

O departamento de Ativo Fixo é responsável pela gestão e contabilização de investimentos, imobilizações e diferimentos permanentes e, ainda, pelo cálculo e contabilização das relativas amortizações, depreciações e baixas.

O departamento de Contabilidade Geral é responsável por integrar, controlar e monitorar todas as contabilizações efetuadas pelos demais departamentos, complementá-las. Deve realizar a produção e a análise das demonstrações contábeis.

Percebe-se, então, que a unidade de análise é uma unidade de negócios bastante complexa. Essa complexidade é uma característica das prestadoras de serviços contábeis financeiros a grandes empresas industriais.

1.3.2.2 - Técnicas de coleta de dados

Para a coleta de dados, foi utilizada, principalmente, a análise documental e, em alguns momentos, realizaram-se entrevistas não estruturadas. Para levantamento e classificação das atividades, a análise documental.

Os documentos utilizados foram: levantamentos e planilhas contendo descrições dos principais serviços e funções desempenhadas; relatórios de custos, relação de funções e funcionários, relatórios de acompanhamento de desempenho nos clientes e dos departamentos. Esses documentos foram levantados junto aos principais responsáveis pelos processos de execução dos serviços financeiros e contábeis prestados às grandes empresas ou ainda junto aos departamentos de Custos da Controladoria Gesco. Também foram levantados documentos preparados pela área de Metodologia que trata dos serviços realizados pela área determinada na unidade de análise.

A investigação concentrou-se nas questões relacionadas à identificação e à avaliação das atividades que são realizadas ao longo da cadeia produtiva da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais.

Os dados relativos aos custos foram obtidos através de entrevistas não estruturadas e de análise documental na Controladoria da Gesco. Esses dados foram conseguidos com a recomendação da não divulgação na íntegra. Outra advertência de todos os setores que forneceram a documentação foi a não divulgação do nome dos clientes Gesco envolvidos na pesquisa.

1.4 - Limitações

Este estudo limita-se aos seguintes aspectos:

1.4.1 - Quanto à aplicação integral do método de custeio ABC

Tendo em vista que a Gesco, no momento de realização deste trabalho, não possuía um sistema de custos com um nível de informações capaz de subsidiar a aplicação do método de custeio por atividades e não permitiu, por motivos estratégicos, a utilização dos valores de custos contidos em seus relatórios, não foi possível aplicar o método de forma integral ou ainda ilustrar esta aplicação utilizando valores reais.

1.4.2 - Quanto à generalização dos resultados

Tendo em vista ser esta pesquisa um estudo de caso de caráter exploratório, pressupõe-se que os resultados alcançados por esta investigação têm validade somente para a unidade objeto deste estudo.

1.5 - Definição do escopo deste trabalho

A definição do escopo consiste principalmente em responder às questões relacionadas à finalidade do sistema de gestão proposto e as suas possibilidades de análise.

No caso do Gesco, entende-se que a aplicação da gestão por atividades tem como principal finalidade suportar decisões relacionadas ao melhoramento contínuo de processos.

Apresenta-se, nesta pesquisa, uma visão dos processos executados na Gesco para a prestação dos serviços e se estabelece a relação entre eles. Porém, em função do tamanho da unidade de análise, decidiu-se restringir o âmbito da pesquisa à área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais conforme mencionado no tópico unidade de observação. Isso porque o volume de atividades e de processos executados pela Gesco é muito grande e não seria factível ou útil, para fins desta pesquisa, confrontar a teoria com a realidade de toda a organização Gesco.

A área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais presta vários serviços contábeis e financeiros conforme foi mencionado no tópico “Unidade de Observação”. Porém, como exemplo de um dos serviços executados nessa área, pode-se citar o serviço comercializado com o nome de “*General Ledger*”. Esse pacote de serviços pressupõe essencialmente a realização de:

- apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social;
- conciliação, análise das contas contábeis e elaboração das demonstrações contábeis obrigatórias;
- elaboração, análise e comunicação dos resultados mensais às unidades de controle centralizado das controladoras;
- elaboração de relatórios de acompanhamento do realizado X previsto;
- auditorias internas dos fluxos contábeis e preparação de relatórios gerenciais para empresas controladoras dos clientes.

A aplicação da Gestão por Atividades na unidade de observação escolhida pode servir como análise piloto para suportar a possível aplicação da referida Gestão nos demais setores.

Pode ainda servir para tornar mais transparente a relação de transferência de processos de empresas industriais para a prestadora por meio da delimitação dos serviços que foram ou serão contratados e daqueles que são efetivamente prestados.

Dessa forma, não se pretende, com esta pesquisa, desenvolver um novo sistema de custeio para Gesco, porém identificar se as questões e dados considerados pela Gestão por Atividades podem melhorar o processo de consecução dos serviços qualitativamente.

1.6 - Estrutura do trabalho

Este trabalho, a partir do capítulo dois, é estruturado da seguinte forma:

Capítulo dois – Fundamentação teórica, no qual se demonstram sucintamente os conceitos relacionados à contabilidade como sistema de informação. Abordam-se os aspectos do fenômeno da terceirização já que a unidade de análise está inserida nesse contexto. E, tratando-se do conceito de empresa como seqüência de atividades, aborda o custeio por atividades (ABC) como instrumento formador da base de dados útil à Gestão por Atividades (ABM). Este capítulo expõe os conceitos relativos à gestão ABM, determinando sua influência sobre as empresas prestadoras de serviços. Neste capítulo, propõe-se ainda, com base na fundamentação teórica apresentada, uma metodologia de implementação da ferramenta gestão por atividades.

Capítulo três – Estudo de caso, no qual se apresenta a Gesco como divisão da empresa Business Solutions do Brasil Ltda., integrante do grupo Fiat, que atua no mercado da terceirização, assumindo atividades transferidas por grandes empresas industriais. Este capítulo aborda questões relacionadas ao processo de consecução de serviços contábeis e financeiros realizados na área, denominada Operações Contábeis de Grandes Empresas

Industriais, pertencente à Gesco. Ilustra-se uma das atuais metodologias utilizadas para a apuração dos custos na Gesco. Apresenta-se a gestão por atividades, mais especificamente a etapa de análise de atividades como ferramenta para a tomada de decisão. Busca-se, também, apresentar a aplicação da análise de atividades no caso específico da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais. Para tanto se realiza um levantamento das principais atividades, dos respectivos direcionadores e da integração dessas atividades com as empresas que transferiram os serviços à Gesco. Ilustra-se uma das aplicações do custeio e alguns resultados obtidos com a aplicação da análise por atividades na unidade de análise em questão. Apresentam-se as principais conclusões a respeito dos benefícios da aplicação da gestão por atividades na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais da Gesco.

Capítulo quatro – Conclusões e recomendações, no qual se relatam as principais constatações sobre os impactos sobre a qualidade e o desempenho dos serviços prestados a grandes empresas industriais provocados pela utilização da gestão por atividades e os aconselhamentos considerados pertinentes.

2 - FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo expõem-se os conceitos relacionados aos objetivos da dissertação. Inicia com a abordagem do conceito e dos objetivos da contabilidade como sistema de informação. Em seguida, trata do processo de terceirização. Discorre sobre as principais diferenças entre os sistemas de contabilidade financeira tradicional e os atuais sistemas de gestão e contabilidade por atividades. Expõe os conceitos do método de custeio por atividades (ABC) e, por fim, trata da Gestão por Atividades (ABM), sua relação com empresas prestadoras de serviços e dos seus potenciais benefícios para que empresas prestadoras de serviços contábeis a grandes empresas industriais aproveitem as oportunidades de negócio geradas a partir da terceirização. Trata também de uma metodologia de implementação da ferramenta gestão por atividades.

2.1 - Grandes empresas industriais

Tendo em vista o que objetiva este trabalho, cabe definir qual o critério utilizado para a classificação de grande, média, pequena e microempresa. Os princípios utilizados para a classificação das empresas brasileiras, por dimensão, normalmente são aqueles adotados pelas entidades relacionadas a estudos e pesquisas das empresas como: IBGE, SEBRAE, BNDES.

Essas classificações, dentre outros inúmeros critérios, podem basear-se em faturamento, lucro, ou número de empregados. No presente trabalho, adota-se aquela fundamentada nos métodos utilizados pelo SEBRAE que classifica as empresas, para fins de pesquisa, pelo número de empregados:

- microempresa: para a indústria, até 19 empregados; no comércio/serviço, até 09 empregados;
- pequena empresa: para a indústria, de 20 até 99 empregados; no comércio/serviços, de 10 a 49 empregados;
- média empresa: para a indústria, de 100 a 499 empregados; no comércio/serviços, de 50 a 99 empregados;
- grande empresa: na indústria, acima de 499 empregados e no comércio/serviços, mais de 99 empregados.

A divisão Gesco que é objeto do estudo de caso que é tratado no próximo capítulo atua no mercado das grandes empresas industriais e, segundo a classificação do Sebrae, pode ser considerada uma grande empresa de serviços. E a maioria de seus clientes são indústrias com mais de 499 empregados.

2.2 - Contabilidade como sistema de informação.

Entende-se a Contabilidade como um “(...) conjunto de conhecimentos sistematizados com princípios e normas próprias” “(...) e, na acepção ampla do conceito de ciência, umas das ciências econômicas e administrativas”. (Franco, 1996, p. 19).

Desta forma, a contabilidade caracteriza-se como uma ciência social aplicada e tem como objeto o patrimônio das entidades contábeis. *“O patrimônio é o objeto da Contabilidade, isto é, sobre ele se exercem as funções contábeis, para alcance de suas*

finalidades” (Franco, 1996, p. 21). Conforme Marion (1998), entidade contábil é toda a pessoa física ou jurídica para a qual é mantida a contabilidade.

O campo de aplicação da ciência contábil estende-se a todas as empresas de pequeno, médio e grande porte, com ou sem fins lucrativos, de direito público ou privado, “*Seu campo de aplicação é o das entidades econômico-administrativas, sejam de fins lucrativos ou não*” (Franco, 1996, p. 20).

O objeto da contabilidade é, portanto, o patrimônio das entidades. Segundo Franco (1996), a ciência contábil vai registrar, classificar, demonstrar e analisar todos os fenômenos que ocorrem no patrimônio das entidades.

A ciência contábil tem como principal finalidade o fornecimento de informações e orientações aos gestores que, subsidiados, podem tomar decisões. Em outras palavras, a finalidade da contabilidade é

“Assegurar o controle do patrimônio administrado, pelo fornecimento de informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição e as variações patrimoniais, bem como sobre o resultado das atividades econômicas desenvolvidas pela entidade para alcançar seus fins, que podem ser lucrativos ou meramente ideais (sociais, culturais, esportivos, beneficentes ou outros)” (Franco, 1996, p.21).

Para Marion (1998, p. 27)

“(…), a contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os e sumariando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisão”.

Conforme Iudicibus (1995), o objetivo básico da ciência contábil é fornecer informação econômica que seja relevante e suficiente para que o usuário possa tomar decisões com segurança, isso implica o conhecimento do modelo de decisão dos usuários e de seus objetivos para que, a partir daí, seja possível desenhar um conjunto de informações pertinentes.

Pode-se dizer, então, que a contabilidade, como ciência, consiste, para todos os efeitos, em um sistema de informação que deve fornecer aos gestores fundamentos para seus julgamentos e tomadas de decisão.

Marion (1998, p.128), corrobora esse conceito quando afirma que a “contabilidade pode ser considerada como sistema de informação destinado a prover seus usuários de dados para ajudá-los a tomar decisão”.

O conceito de sistema de informação tratado por Stair (1998, p. 11) se encaixa no procedimento contábil em que um sistema de informação é definido da seguinte forma: “*È uma série de elementos ou componentes inter-relacionados que coletam (entrada), manipulam e armazenam (processo), disseminam (saída) os dados e informações e fornecem um mecanismo de feedback*”.

Riccio (1989) define o sistema de informação como uma ferramenta ou um instrumento de uso do gerente em favor da organização. Sendo assim, esse instrumento deverá ser flexível e adequar-se à organização de acordo com a realidade, cultura e o momento vivenciado.

Considerada como sistema de informação, a contabilidade, para ser efetiva e tempestiva, deverá respeitar os objetivos que se pretendem alcançar para a empresa com a utilização dessa ferramenta.

Outra consideração importante é a diferenciação entre dado e informação, essa distinção apesar de subjetiva é essencial. Para Hendriksen & Breda (1999, p. 137),

“A contabilidade faz uma distinção geral relevante entre dado e informação. Os dados podem ser definidos como mensurações ou descrições de objetivos ou eventos. Se estes dados já são conhecidos ou não interessam à pessoa a quem são comunicados, não podem ser considerados como informação. A informação pode ser definida como um dado (ou conjunto de dados) que provoca efeito surpresa na pessoa que a recebe. Além disso, ela deve reduzir incerteza, comunicar uma mensagem, ter um valor superior ao seu custo e ser capaz, potencialmente, de evocar uma resposta do tomador de decisão”.

O dado não representa, portanto, algo útil ou aplicável ao usuário que o recebe enquanto que a informação deve representar utilidade e oportunidade para o processo de decisão. Na prestação de serviços contábeis a grandes empresas, tendo em vista a adoção de sistemas de informação computadorizados para a produção e distribuição de demonstrativos, é comum a existência das ditas informações que, na realidade, representam meros dados sem utilidade e com alto custo de obtenção, processamento, distribuição e arquivamento.

O sistema de informação contábil pode ser dividido em dois segmentos conforme o destinatário das informações e, por conseqüência, conforme as finalidades do sistema.

2.2.1 - Sistema de informação contábil financeiro tradicional

O sistema de informação contábil financeiro tradicional ocupa-se da prestação de informações a usuários externos à entidade contábil para a qual se realiza a contabilidade.

Segundo Boisvert (1999, p. 17), “O principal papel da contabilidade financeira é o de informar a terceiros sobre a posição financeira da empresa em um dado momento e sobre os resultados alcançados ao longo do último exercício”.

Esse segmento do sistema de informação contábil é o responsável por classificar registrar, compilar e elaborar informações, normalmente exigidas e orientadas pela legislação, às entidades externas como, por exemplo: governo, sindicatos, acionistas, entidades de financiamento e tantas outras que compõem o ambiente externo à organização.

As demonstrações contábeis produzidas por esse sistema que atendem a finalidade de informar a terceiros são elaboradas de acordo com os princípios de contabilidade universalmente aceitos. O respeito a esses princípios é fundamental para garantir a compreensão e a comunicabilidade das informações constantes nas demonstrações contábeis aos usuários externos que são heterogêneos.

Pode-se dizer então que os princípios contábeis são restrições que tornam os produtos do sistema de informações financeiras pouco flexíveis. Porém não se pode afirmar que essas informações não atendem à finalidade da contabilidade, sendo apenas insuficientes para satisfazer às necessidades do usuário interno.

Para Boisvert (1999, p. 18),

“esse modelo de contabilidade financeira é bem adequado ao objetivo de informar a terceiros. Com efeito, pelos princípios da objetividade e da fidelidade da informação contábil, a contabilidade financeira deve informar a terceiros todos os recursos consumidos e todos os bens e serviços fabricados ao longo de determinado período.”

Boisvert (1999) propõe ainda que as demonstrações contábeis, produzidas pela contabilidade financeira, tratam do que foi realizado (o resultado) e do que existe em determinada data no patrimônio (o balanço patrimonial). Seus demonstrativos não tratam o que poderia ser e, desta forma, não fornecem parâmetros para análise dos processos de transformação aos gestores da organização.

Normalmente, os serviços de obtenção de informações relacionadas com os sistemas de contabilidade financeira apresentam-se como aqueles que podem ser mais facilmente transferidos a terceiros. Talvez pelo fato de que o produto desse sistema é historicamente divulgado tanto para usuários externos quanto para usuários internos.

2.2.2 - Contabilidade gerencial como sistema de informação

A resposta é objeto da contabilidade gerencial já que, segundo Boisvert (1999, p. 18), “A contabilidade de gestão tem por finalidade produzir informações úteis aos gestores. Essas informações deverão permitir a eles reduzir os custos e melhorar a performance da empresa. Ela deve estimular a reflexão”.

Para Iudicibus (1998, p.21),

“a contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados da contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório. A contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se encaixem de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”.

Ainda conforme Boisvert (1999), a contabilidade de gestão tem a finalidade de conduzir os administradores na realização da missão organizacional da forma mais eficaz

possível. Isto se dá pelo fornecimento de informações que deverão ser capazes de orientar o administrador estratégica e operacionalmente.

Dessa forma, estabelecem-se os destinatários da contabilidade gerencial como sendo os gestores da organização. Assim, tendo então por principais usuários os gestores e como finalidade a tomada de decisão estratégica e operacional, a contabilidade gerencial não se deixa limitar pelos princípios contábeis geralmente aceitos.

Vale dizer que, conforme Atkinson, et al (2000), o processo de descentralização é indispensável para que se garanta o sucesso da organização no atual ambiente competitivo e exige a divulgação de informação pertinente, financeira e não financeira, a todo o corpo funcional, já que o processo de tomada de decisões deve ocorrer de forma descentralizada.

Padoveze (1998) enuncia outras diferenças entre a contabilidade financeira e a gerencial, em que a contabilidade de gestão ou gerencial se diferencia da contabilidade financeira tradicional no que tange aos usuários dos demonstrativos, objetivos destes demonstrativos, tipos disponibilizados, periodicidade, valor dos registros dos custos, estoques e outros gastos (observando ou não ao princípio de custo original como base de valor), utilização de bases de mensuração constantes nos relatórios (observando ou não o princípio denominador comum monetário), outras limitações impostas pelos princípios, características das informações disponibilizadas, perspectiva dos demonstrativos.

E ainda, para Atkinson, et al (2000), a contabilidade financeira se diferencia da gerencial no que tange à clientela, propósito, data, restrições, tipo de informação, natureza da informação e escopo.

As grandes empresas industriais, por desempenharem um papel econômico e social de grande impacto, são intensamente fiscalizadas pelo governo, sindicatos e outros inumeráveis órgãos externos à entidade. Sendo assim, observa-se que os relatórios produzidos pela contabilidade financeira são imprescindíveis para suportar as exigências legais. Informações

produzidas pela contabilidade financeira, em desrespeito às exigências dos destinatários, podem acarretar multas e complicações de toda ordem.

Por outro lado, os gestores das grandes empresas industriais valem-se, para a realização do controle estratégico e operacional, de informações fornecidas pela contabilidade de gestão. O modo de obtenção dessas informações possui maior flexibilidade, e elas se adaptam com maior facilidade às necessidades da gestão e controle determinadas pelo ambiente de negócios. Para Padovese (1998, p. 65), “*A contabilidade se caracteriza, essencialmente, por ser a ciência do controle*”.

Em razão do apresentado, percebe-se que a contabilidade, mesmo sendo uma atividade de apoio para as grandes empresas industriais, representa uma ferramenta estratégica com grande impacto sobre os rumos do empreendimento e, sendo assim, repassar essas operações a terceiros, pode representar uma vantagem competitiva ou um risco.

Quanto às empresas prestadoras de serviços contábeis e financeiros, a mesmas, também, necessitam de todas as ferramentas disponibilizadas pela contabilidade de gestão e que, segundo Boisvert (1999), visam produzir informações úteis aos administradores que estimulem a reflexão. Sendo que esta informação deve possibilitar a redução de custos e melhorar o desempenho da empresa.

Ainda segundo Boisvert (1999, p. 19), “A contabilidade de gestão visa a modelar as atividades da empresa, enquanto a contabilidade financeira focaliza insumos e produtos”. A contabilidade de gestão parte do pressuposto de que a organização da empresa realiza um conjunto de atividades de apoio e da cadeia de valor. Conforme Porter (1986), esta cadeia é composta por uma série de atividades que geram valor aos olhos dos clientes e são representadas por inter-relações fornecedores-clientes. Como resultado da cadeia das atividades, têm-se os bens ou serviços. Boisvert (1999) afirma que a finalidade da contabilidade por atividades é a análise das atividades envolvidas no processo produtivo.

A contabilidade de Gestão se traduz na contabilidade por atividades. A contabilidade por atividades através do custeio por atividades (ABC) e da gestão por atividades (ABM), possibilita às empresas prestadoras de serviços a utilização das informações fornecidas pelos sistemas de custos para a tomada de decisão. Isto representa uma vantagem em relação aos sistemas tradicionais de custos que foram desenhados, como já mencionado, a partir da realidade industrial.

Para Brinsom (1996, p. 62), “contabilidade por atividades é um processo de acumulação e rastreamento de custos e de dados de desempenho para as atividades da empresa, proporcionando o feedback dos resultados reais comparados com o custo planejado, para iniciar ações corretivas sempre que necessário. É uma ferramenta para entendimento dos custos”.

As atividades possibilitam uma conexão mais efetiva entre o planejamento e o controle.

“A contabilidade por atividades fornece uma estrutura lógica que assegura que o sistema de controle – representado pelos sistemas de contabilidade de custos e medição de desempenho – é consistente com os sistemas de planejamento. As atividades formam o denominador comum que liga os processos de planejamento e controle. Numa abordagem de gerenciamento de atividades, os sistemas de apoio às decisões da empresa e de custo gerencial seriam baseados em atividades” (Brimson, 1996, p. 91).

A contabilidade por atividades torna mais eficaz o gerenciamento do ciclo de vida dos produtos e serviços. Os sistemas de gestão tradicionais, em função do conservadorismo, tendem a contabilizar custos de engenharia com a pré-produção e melhorias de produtos na medida em que estes são incorridos. Estes serviços geralmente serão apropriados proporcionalmente à medidas de volume. Produtos que requeiram maior dedicação da engenharia e que apresente para a sua produção baixas medidas de volume, terão seu custo distorcido. “A contabilidade por atividades identifica os custos das modificações de

engenharia para o produto para o qual a modificação está sendo feita” (Brimson, 1996, p. 92).

2.3 - Terceirização da Contabilidade

Pode-se definir a terceirização como um processo de transferência de atividades de uma organização, consideradas como de apoio. Como exemplo, tomando-se uma empresa industrial, são atividades de apoio os processos: contabilidade, recursos humanos, informática, dentre outros. Entende-se por atividade de apoio aquelas que suportam as atividades primárias que compõem a cadeia de valor conforme definido por Porter (1986).

Conforme Giosa (1997, p.14), compreende-se o fenômeno da terceirização como “um processo de gestão pelo qual se repassam algumas atividades para terceiros, com os quais se estabelece uma relação de parceria, ficando a empresa concentrada apenas em tarefas essencialmente ligadas ao negócio em que atua.”

De acordo com Brasil (1993), a terceirização, fato também conhecido no meio empresarial por *outsourcing*, representa um processo de transferências de funções de uma empresa origem que podem ser realizadas por outras empresas destino.

Leite (1997, p. 14) define a terceirização: “trata-se de transferência, para terceiros, de parte das atividades de uma empresa.”

O ponto de convergência de todas essas considerações é que a terceirização é a transferência de atividades ou processos de uma determinada organização a outra. Esta transferência pode apresentar-se com os mais variados objetivos estratégicos. Dentre os quais o mais imediato seria aquele de reduzir custos pela diminuição do pessoal diretamente vinculado à organização que terceiriza. Então, terceirizando as atividades de apoio, as

empresas esperam diminuir imediatamente os encargos e as ações trabalhistas. Além deste potencial benefício, outro seria decorrente da expectativa de que, ao terceirizar-se uma atividade sazonal, a organização poderia eliminar os custos de ociosidade relativos a esta atividade.

Além desses benefícios, outras vantagens potenciais podem ser acrescentadas segundo Borinelli (1998, p.20):

- “1- a empresa passa a concentrar esforços e preocupações somente em suas atividades;
- 2 - os custos fixos passam a ser variáveis, ou seja, não haverá necessidade de manter uma estrutura para a fabricação de produtos ou a realização de serviços;
- 3 - os produtos ou serviços terceirizados passarão a ser feitos por empresas especializadas, as quais, geralmente, confeccionam os produtos ou serviços com significativa redução de custos e melhoria da qualidade;
- 4 - criam-se parcerias entre empresas;
- 5 - o enxugamento de grandes organizações ineficientes.”

Considerando-se o citado no parágrafo anterior, percebe-se que, além da possibilidade de redução de custos, o processo de terceirização pode trazer benefícios adicionais àquelas organizações.

Para que se alcancem, porém, os benefícios esperados pela estratégia da terceirização, é necessário o estabelecimento de uma relação de parceria entre empresa tomadora dos serviços terceirizados e a prestadora destes serviços que deve deter o domínio dos serviços terceirizados, ou seja, é condição mínima a sua especialização no processo em que pretende prestar serviços. A especialização visa a garantir a qualidade dos serviços e a continuidade.

Na atualidade, as grandes empresas industriais ou já se utilizam desta estratégia, motivadas inicialmente pela redução dos custos ou demonstram interesse em terceirizar vários processos não relacionados ao seu negócio principal. Para estas organizações, tendo em vista a dimensão de sua estrutura administrativa e o volume de tarefas relacionadas, é ainda mais evidente a necessidade de que o processo de terceirização ocorra com o melhor critério, principalmente no que se refere ao grau de parceria e especialização esperada da empresa “terceira”.

Com relação à terceirização das atividades de contabilidade, deve-se considerar que, tendo em vista a finalidade de informar correta e oportunamente, a terceirização da contabilidade, considerando-se a importância de um sistema de informação, pode apresentar maiores riscos às grandes empresas industriais quando não for bem sucedida. Isto ocorre devido ao fato de que as grandes organizações industriais, pelas próprias características, suportam seu processo de gestão pelos sistemas de informação existentes, dentre eles o de informação contábil.

Para que prestadoras de serviços contábeis aproveitem as oportunidades e se protejam dos riscos de negócio gerados a partir do fenômeno da terceirização em grandes empresas industriais, torna-se necessário administrar o empreendimento da forma mais eficaz e competitiva possível. E, para tanto, a empresa prestadora deve desenvolver serviços sem incorrer em custos proibitivos que inviabilizem a atividade.

O sucesso de um empreendimento duradouro depende da capacidade de seus gestores tomarem decisões adequadas no momento oportuno e para as empresas prestadoras de serviços contábeis a grandes empresas industriais não é diferente. Portanto possuir um sistema de informações capaz de subsidiar a tomada de decisão é condição básica para a satisfação dos clientes e dos sócios financiadores do empreendimento.

Portanto, para que seja possível estabelecer o sistema mais adequado ao aproveitamento dos negócios gerados pelo processo da terceirização, convém tratar das principais abordagens relativas aos sistemas de gestão conhecidos.

2.4 - Sistemas tradicionais de custos

“A análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob dois pontos de vista. No primeiro, analisamos se o tipo de informação gerada é adequado às necessidades da empresa e quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas.

Essa discussão está intimamente relacionada com os objetivos do sistema, pois a relevância das informações depende de sua finalidade. Assim, o que é importante para uma decisão pode não ser válido para outra. A análise do sistema, sob este enfoque, será denominada princípio de custeio”. (Bornia, 2002, p. 51).

Ainda segundo o mesmo autor leva-se em consideração a operacionalização do sistema de custeio, ou seja, como os dados serão processados: métodos de custeio.

Sendo o objeto da ciência contábil o estudo do patrimônio e suas variações, a formação dos custos e seus efeitos sobre o patrimônio tomam significativa importância.

A questão de custeio proporciona resposta a uma das exigências da manutenção de competitividade: a eficiente e eficaz gestão dos custos.

A contabilidade tradicional de custos surgiu, conforme Martins (2000), como resposta à necessidade das empresas nascidas com a Revolução Industrial de valorizar os estoques e os custos das vendas. Com a passagem da era mercantilista para a era industrial, os estoques e os custos das vendas passaram a ser compostos por fatores de produção utilizados ao invés de mercadorias.

De acordo com Brimson (1996, p. 23), “(...) os sistemas convencionais de contabilidade de custos foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão-de-obra direta e os

materiais eram os fatores de produção predominantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos”.

Ainda segundo Brimson (1996), o principal objetivo da contabilidade de custos era a valorização dos estoques e o cálculo dos custos dos produtos vendidos.

Sendo assim, para a época em que foram desenhados os sistemas convencionais de custos, suportavam a máxima do processo produtivo: maximizar a utilização de mão-de-obra e dos equipamentos empregados neste processo. Era a utilização ineficiente de mão-de-obra, equipamentos e matéria-prima que provocavam os desperdícios.

Conforme Brimson (1996, p. 24), “Os sistemas convencionais de contabilidade de custos pressupõem que os produtos e seu correspondente volume de produção causam os custos”. Ainda segundo Brimson (1996), como o item central dos sistemas de custos é o produto considerado individualmente, classificaram-se os custos em diretos e indiretos em relação a este produto. Custos diretos são itens de custos que podem ser identificados especificamente com um único objeto de custo (bem ou serviço). Custos indiretos são aqueles comuns a um conjunto múltiplo de objetos de custo e não diretamente identificáveis a tais objetos em período específico de tempo.

Outra classificação é a oriunda da divisão entre os ditos custos fixos e custos variáveis. Serão fixos quando, considerado um horizonte de tempo, não variarem em relação ao nível de produção e variáveis quando, considerado este mesmo horizonte de tempo, variarem em relação ao nível de produção.

2.4.1 - Princípio de custeio por absorção

Segundo Ching (2001, p.29), entende-se por custeio total ou por absorção o custeio “(...) em que os custos variáveis são atribuídos aos produtos mais uma alocação dos custos fixos de produção. A lucratividade do produto concentra-se na margem bruta: receita de venda menos custo variável menos custo fixo”.

Por este método de custeio, os custos diretos e indiretos são alocados aos produtos e serviços. Sendo que os custos indiretos podem ser apropriados aos produtos ou serviços por meio de rateios. Quando isso ocorre, este método podem acontecer grandes distorções provocadas por alocações enganosas e arbitrárias.

Por estar de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, este método de custeio é válido para informar usuários externos à organização. Por exemplo: o Fisco brasileiro, que exige a absorção plena dos custos por força da legislação fiscal. Porém este método pode ser considerado inadequado para o fornecimento de informações para a tomada de decisão, uma vez que, como mencionado, os critérios de rateio utilizados podem apresentar arbitrariedade pessoal, reduzindo a acurácia dos custos.

2.4.2 - Princípio de custeio direto ou variável

Segundo Ching (2001, p.29), o custeio direto consiste “(...) em que os custos variáveis são atribuídos aos produtos e os custos fixos são tratados como custos do período. A lucratividade do produto concentra-se na margem de contribuição: receita de venda menos custo variável”.

Para Martins (2000, p. 216), “Com base, portanto, no custeio direto ou 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: para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Este método de custeio não atende as exigências legais por não respeitar os princípios contábeis de competência e confrontação das despesas com as receitas, os quais determinam que se realize a apropriação das receitas e delas se diminuam todas as despesas e custos relacionados para a consecução desta mesma receita naquele período.

O método de custeio direto permite a análise da margem de contribuição unitária, calculada pelo preço de venda da unidade subtraído deste o custo variável unitário.

Porém para Kaplan (1998, p.14), “Os sistemas de custeio direto são adequados se os custos indiretos e de apoio ignorados representarem uma pequena fração dos custos totais ou se, como alegam os defensores do custeio direto, forem todos custos “fixos”. Considera-se ainda que os custos podem ser semivariáveis.

2.4.3 - Princípio de custeio por Absorção Ideal

A idéia que resume este princípio de custeio é que “no custeio por absorção ideal, todos os custos também são computados como custos dos produtos. Contudo, os custos relacionados com insumos usados de forma não-eficiente (desperdícios) não são alocados aos produtos”. (Bornia, 2002, pg. 56).

O objetivo deste princípio é a utilização das informações para efetuar o controle de custos e implementar um processo de melhoria contínua nas organizações.

2.4.4 - Insuficiência dos sistemas de custeio tradicionais

Os sistemas de custeio tradicionais apresentam-se insuficientes para atender a necessidade atual de informações de caráter gerencial já que, conforme Brimsom (1996, p.24), “*Os sistemas tradicionais de contabilidade de custos fornecem poucas informações a respeito das fontes de vantagens competitivas*”.

A utilização de um sistema de custo mais acurado e preciso pode representar uma vantagem competitiva para as empresas modernas na medida que habilita às mesmas a visualização da relação entre os custos dos recursos indiretos empregados na consecução dos serviços ou produtos e os respectivos serviços ou produtos. Sendo assim um sistema mais acurado e preciso proporciona à informação de custos a qualificação da utilidade para a tomada de decisão. Assim, uma determinada informação de custos por ser mais precisa e acurada fornece melhores condições para que o gestor tome decisões quanto à política de preços dos produtos e serviços, por exemplo. Ou ainda, com base numa informação de custos mais precisa e acurada o administrador poderia identificar quais os produtos de maior rentabilidade.

Brimsom (1996, p. 24) afirma que, nos sistemas tradicionais de custeio “(...), o custo dos produtos torna-se distorcido quando as atividades indiretas, não relacionadas com o volume de produção, aumentam significativamente”.

“A principal crítica aos métodos convencionais reside nos critérios aleatórios para rateio dos custos indiretos aos produtos e aos centros de responsabilidade. São critérios inexatos, que podem resultar em significativas distorções na apuração dos efetivos custos dos produtos” (Perez Jr, Oliveira e Costa 1999, p. 225).

Para Boisvert (1999, p. 11), “(...) quando há uma gama diversificada de produtos, ou quando o tamanho dos lotes é muito variável, os modelos tradicionais oferecem resultados

pouco representativos da realidade porque o consumo de recursos para a realização das atividades não é proporcional ao volume dos produtos”.

Conforme Brimson (1996), os administradores, ao depararem com a imprecisão dos sistemas tradicionais de custos, são motivados a tomar medidas que inibem o aperfeiçoamento da produção. Pelas informações fornecidas pelos sistemas de custeio tradicionais, os gerentes concentram seus esforços na gestão da alocação e a absorção dos custos indiretos ao invés de buscarem medidas que melhorem o desempenho operacional e eliminem os desperdícios.

Outro aspecto que caracteriza a insuficiência dos sistemas de custos tradicionais é o fato de que este sistema divide, de forma rígida, a administração de uma empresa em departamentos especializados, atribuindo-lhes responsabilidade. Para tais departamentos, são estabelecidos orçamentos que estimam recursos necessários para a realização das operações por determinado período. Os resultados alcançados são estabelecidos a partir da comparação entre valor orçado e realizado efetivamente pelas administrações. Em geral quando estes resultados são negativos, com custo muito alto ou despesas reais maiores que as despesas orçadas, os administradores tendem a tomar medidas muitas vezes contraproducentes.

Conforme Brimson (1996, p.25), “(...) *os sistemas tradicionais de custo não fornecem informações adequadas para identificar as causas do custo*”. Ainda segundo Brinson (1996, p.25), “quando os lucros diminuem ou desaparecem, as empresas geralmente reagem “apertando os cintos” de maneira errada e no local errado. As abordagens comuns incluem:

- Redução geral no orçamento de todos os departamentos.
- Congelamento dos salários.
- Congelamento de todas as atividades indiretas.
- Antecipação de aposentadoria.

- Congelamento de admissões.
- Congelamento de investimentos.

Estes esforços bem intencionados estão destinados ao fracasso; *“geram um ciclo auto-alimentado de decadência competitiva”*.

Conforme Ching (2001), as ações tomadas pelos gestores, que visam ao corte e à redução de custos, baseadas por informações dos sistemas de custos tradicionais, têm apenas efeito em curto prazo, porém apresentam conseqüências desastrosas no médio prazo.

Outro argumento tratado por Ching (2001) é: o resultado de determinado departamento não é necessariamente o melhor pelo fato de as despesas reais serem menores que as despesas orçadas. Isto significa apenas que o departamento em questão gastou menos, o que daí não se conclui que foi o mais eficaz. Este departamento pode ter deixado de aproveitar oportunidades que incrementariam os resultados futuros da empresa simplesmente para respeitar os limites orçados.

E, ainda, a análise vertical proporcionada pela tradicional comparação: orçado X realizado *“(...) só nos informa que determinada despesa representa um percentual sobre as vendas e que pode estar melhor ou pior percentualmente que no orçamento. E mais nada”* Ching (2001, p. 29)”!

Para Boisvert (1999, p. 12), *“(...) os modelos tradicionais induzem freqüentemente os administradores ao erro, em vez de orientá-los efetivamente para as possibilidades de melhoria do desempenho da empresa”*.

Brimson (1996) afirma que, além de os sistemas tradicionais de custeio apresentarem números distorcidos e agregados com base em padrões de comportamento equivocado, sua informação chega muito tarde para permitir a tomada de medidas que propiciem as modificações necessárias para concorrer em um ambiente competitivo e dinâmico.

Para Brimson (1996, p 26),

“Os sistemas tradicionais de contabilidade não fornecem visão clara da forma como os custos e lucros mudam à medida que o volume das atividades aumenta ou diminui. Assim, não são bastante úteis para os gerentes que precisam avaliar alternativas de vendas, marketing ou produção, que envolvam diferentes níveis de atividade”.

Finalmente, quanto aos sistemas tradicionais de custos, conclui-se que, conforme Ching (2001, p. 29),

“O controle de custos concentra-se nos custos resultantes, aqueles que aparecem nas demonstrações financeiras, e não nos *fatores que originam os custos*. Os custos não são meramente incorridos (espontâneos), eles são causados! E é nos fatores geradores de custos que os administradores deveriam concentrar suas atenções (...)”.

2.5 - O método de custeio ABC

“O ABC talvez seja, hoje, o mais famoso método de custos no mundo. No entanto, talvez também seja o que é apresentado de forma mais confusa e diversificada na literatura”.
(Bornia, 2002, p. 119)

Ainda de acordo com esse autor as principais diferenças entre o ABC e os sistemas tradicionais de custos existem principalmente no que diz respeito a quais informações são obtidas e para que são utilizadas ou seja: no que diz respeito aos princípios.

A noção inicial fundamental é a compreensão de que o empreendimento se configura como uma seqüência de atividades que se inter-relacionam e produzem produtos e serviços. Esta noção é praticamente o conceito de Porter relativo à cadeia de valor.

Para tornar mais clara essa noção, tome-se Atkinson, Kaplan, Banker e Young (2000) que consideram que se pode pensar na empresa como uma seqüência de atividades cujo resultado é um bem ou serviço entregue ao cliente.

Também Porter (1986) afirma que uma seqüência de atividades que cria um bem ou serviço pode ser compreendida por uma cadeia de valor desde que a atividade acrescente valor segundo o cliente, ao produto ou ao serviço.

Uma vez esclarecidos estes conceitos, torna-se mais inteligível a compreensão do escopo e objetivos do método de custeio ABC.

De acordo com Nakagawa (1994), no Brasil, as pesquisas e estudos relativos ao ABC tiveram início, em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.

Kaplan e Cooper (1999) consideram que o ABC é um instrumento de gestão que proporciona às organizações um panorama mais claro de sua economia interna e externa. Ou seja, com a implementação do método, os custos passam a ser mais conhecidos e podem sofrer políticas de redução ou permitir a melhoria dos processos.

Para Martins (2000), o custeio baseado em atividades é uma metodologia que busca um alto grau de redução das distorções provocadas pela tradicional arbitragem das bases de rateio dos custos indiretos.

Conforme Nakagawa (1994), o ABC não representa um sistema de acumulação de custos para atender as finalidades da contabilidade financeira já que não visa à produção dos demonstrativos contábeis obrigatórios exigidos pelas leis de direito privado.

Nakagawa (1994, P. 29) ainda considera que “(...) o ABC é um novo método de análise de custos que busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo de recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes e destas para os produtos e serviços”

Enquanto os métodos tradicionais de custeio admitem que os recursos ou fatores produtivos são consumidos pelos produtos e serviços desenvolvidos por uma organização, a contabilidade por atividades pressupõe que são as atividades realizadas para consecução destes mesmos produtos e serviços é que consomem os recursos. “*As atividades, e não os objetos de custo, consomem os recursos*” (Boivert, 1999, p. 25).

Para Ching (2001, p. 41), “ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos”.

O ABC, conforme Nakagawa (1994, p. 40), “Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”. São objeto de análise, no ABC, os aspectos quantitativos, as relações de causa e efeito, eficiência e eficácia determinadas pela forma com que os recursos são consumidos pelas atividades mais relevantes.

Como se pode perceber das definições destes diversos autores, não é possível entender o método de custeio ABC sem conhecer a definição de atividades. Pode-se definir uma atividade como o elemento que compõe a cadeia de valor e o conjunto de atividades de apoio.

Para Boisvert (1999, p. 27), “são as atividades que definem os processos. Um processo é uma cadeia de atividades que se estende desde os fornecedores aos clientes, necessária para fornecer um bem ou serviço”.

Sobre a óptica da análise estratégica de custos, Boisvert (1999) afirma que as atividades respondem ao questionamento: por que os custos se realizaram?

Segundo Brimson (1996), atividade é a combinação de métodos, pessoas, materiais, tecnologia e ambiente para a produção de um produto ou serviço. A atividade identifica o modo como o tempo é empregado por uma empresa e os resultados do processo.

Por consequência, gerenciar uma organização, com vista à consecução da sua missão, significará gerenciar as atividades que esta realiza. Gerenciar atividades produz efeitos diversos da gerência de recursos proporcionada pelos sistemas tradicionais de custeio.

Brimson (1996, p. 62) comenta que “o ponto inicial para gerenciar atividades é entender os recursos corretamente atribuídos às atividades atuais existentes (custo da atividade), o volume de sua produção (medida da atividade) e quão bem a atividade é realizada (medida de desempenho)”. As atividades irão converter recursos em produtos e serviços. Sendo assim, descrevem como uma empresa utiliza seus recursos e tempo nessa consecução.

Como integrantes dos processos desenvolvidos em uma organização para a consecução dos produtos e serviços, as atividades inter-relacionam-se. Sendo assim, Nakagawa (1994) considera que são os eventos que dão início às atividades que se materializam em transações. Esses eventos são os chamados “componentes de entrada da atividade” e disparam sua execução.

Alguns conceitos relacionados às atividades, dentro dos processos de negócios e funções, podem ser entendidos conforme apresentado por Ching (2001) conforme segue:

Ching (2001) apresenta a atividade na sua forma mais simples, ou seja, o processamento de uma transação que está relacionado com os seguintes conceitos :

- entrada, são as transações que, substituindo eventos e atividades, disparam as atividades e dão início às atividades. Não se confundem com os recursos requeridos pela atividade;
- atividade define-se como aquilo que é realizado pelas pessoas e sistemas dentro de um processo;
- recursos compreendem a entrada física de elementos necessários à execução de uma atividade, por exemplo, pessoas, tecnologia, materiais;
- saída, formada pelo produto ou serviço obtido por uma atividade;
- gerador de custo representa o conjunto de fatores que tem influência direta no custo e na execução da atividade;
- medida de atividade estabelece a dimensão quantificável para a saída de uma atividade, ou seja, quantas vezes foi efetuada determinada atividade;
- processo de negócio é definido como uma rede de atividades que estabelecem relações de interdependência entre si.

As atividades podem ser classificadas com a finalidade de facilitar a sua análise. Conforme Brimson (1996), podem ser classificadas em repetitivas e não repetitivas, primárias e secundárias. Atividade repetitiva é aquela que a empresa realiza continuamente e, como tal, representa uma área definida de responsabilidade por ter relação com insumos, produção e processamentos consistentes. Já a atividade não repetitiva é única e, portanto, demanda o gerenciamento por projetos. Necessitam de uma abordagem mais analítica. Quanto às atividades primárias ou secundárias, pode-se dizer que a atividade primária está relacionada

diretamente com a finalidade de determinada unidade produtiva, contribuindo para a consecução de sua missão. Seu produto final será sempre utilizado fora da organização ou por outra unidade da organização. A atividade secundária é a de suporte ou apoio à realização das atividades primárias, portanto aquelas são consumidas por estas. A proporção entre as atividades primárias e as secundárias pode determinar a existência de burocratização da empresa.

2.5.1 - O método ABC e as empresas de serviços

Apesar de os estudos do método de custeio ABC terem-se iniciado pelas empresas industriais, sua aplicação estendeu-se, com grande sucesso, até as empresas prestadoras de serviços.

Para Kaplan e Cooper (1998), quanto mais específico um produto, maior será a demanda de esforços pela organização, fato presente na empresa prestadora de serviços uma vez que tende a oferecer uma gama variada de serviços e busca atender diferentes níveis de exigências dos seus clientes. Portanto é de grande importância a avaliação contínua do retorno das linhas de produtos oferecidos para a correta tomada de decisões quanto a preço, qualidade, criação de novos serviços e encerramento de linhas de serviços que não contribuem para o alcance dos objetivos da organização.

Ao contrário do que ocorre nas empresas fabris, para uma empresa de serviços, não é possível efetuar o controle de qualidade ao final do processo produtivo. A qualidade é avaliada pelo cliente durante a consecução do serviço.

Observa-se, a partir daí, que é fundamental conhecer o processo produtivo e atuar sobre ele antecipadamente, eliminando-se desperdícios e erros. O conhecimento do processo

produtivo é um dos atributos da contabilidade por atividades, pois, conforme Boisvert (1999, p. 19), “(...) o objetivo da contabilidade por atividade é precisamente tornar possível a análise das atividades envolvidas no processo produtivo (...)”.

Ainda segundo Boisvert (1999, p. 29), “a representação por processos evidencia a representação da empresa em vários níveis. Cada processo é subdividido em atividades e cada atividade pode ser subdividida em outras atividades mais específicas”.

Como já mencionado, para Brimson (1996), as atividades são o que as pessoas fazem dentro de uma organização e modificar algo significa modificar as atividades realizadas pelas pessoas.

Em síntese, as empresas prestadoras de serviços podem beneficiar-se do custeio por atividades de duas formas principais. Uma delas é pela gestão mais eficaz de custos, tendo em vista que o ABC respeita a diversidade de linhas de serviços oferecidos. Este benefício está diretamente relacionado ao método de custeio ABC. A outra forma de benefício é aquela inerente à análise de atividades que são realizadas pela empresa na consecução dos seus serviços que pode permitir a eliminação de desperdícios e a reformulação dos processos produtivos. É um benefício que existe em decorrência da aplicação deste método uma vez que ele permite a formação de um banco de dados relativos às atividades que fundamenta a gestão baseada em atividades (ABM).

2.6 - A gestão por atividades

2.6.1 - Gestão baseada em números e gestão baseada em atividades

Conforme Nakagawa (1994, p. 23),

“(...) Os modelos de gestão que predominavam até o fim da década dos anos 70, entre os quais alguns autores dão mais destaque ao modelo Ford, privilegiavam quase exclusivamente a exatidão dos números. Nenhum executivo discutia negócios e seus desempenhos sem ter em mão relatórios densamente preenchidos com dados estatísticos e financeiros precisos, na suposição de que representavam adequadamente os eventos, objetos e transações da empresa. Esta é, ainda hoje, uma prática bastante difundida; é a chamada gestão baseada em números (MBN – *Management By Numbers*)”.

A gestão baseada em números começou a sofrer críticas, conforme Nakagawa (1994), pelas seguintes razões:

Percebeu-se que os números contidos nos demonstrativos financeiros nem sempre representavam adequadamente os esforços demandados pela diversidade de produtos e complexidade dos processos de empresas inseridas em um ambiente de avançadas tecnologias da informação.

Descobriu-se que os números contidos nos relatórios financeiros não apresentavam um grau de acurácia que possibilitasse a explicação de como os recursos eram consumidos no processo produtivo.

Constatou-se que o MBN, apesar de favorecer a explicação das variações de eficiências, se considerados alguns parâmetros e padrões, não criava condições ou motivava suficientemente a mudança da cultura organizacional para se eliminarem desperdícios e buscar-se o aperfeiçoamento contínuo.

Ainda segundo Nakagawa (1994), a gestão por números está centrada na busca da exatidão, fundamentando a competição pela busca da redução dos custos. Sabe-se que, atualmente, a garantia de estratégias competitivas vai muito além da redução dos custos. A prática do modelo de gestão de Ford tornou amplamente divulgado este modelo.

Quanto à gestão baseada em atividades, Nakagawa (1994) afirma que a divulgação do modelo chamado Toyota possibilitou o conhecimento de uma nova prática de gestão de negócios que auxiliaria o aperfeiçoamento do então tradicional MBN. Nakagawa (1994) refere-se à gestão baseada em atividades.

Para Nakagawa (1994, p. 24), “a gestão baseada em atividades (ABM) é também conhecida como *focused management*, exatamente porque permite aos gestores a visão focalizada (simultânea) dos problemas que ocorrem em nível operacional, relacionados com a criação de valor para os clientes (internos e externos), e dos que ocorrem em nível de decisões de natureza econômica, relacionados com a otimização de retornos para os investidores”.

Para Nakagawa (1994), a gestão baseada em atividades não exclui a baseada em números. Estas formas de gestão se completam uma vez que a MBN se preocupa com a exatidão dos números, e a ABM se concentra na acurácia dos números contidos nos relatórios. As duas formas podem estabelecer uma sinergia, proporcionando maior integração entre a produção e a controladoria.

2.6.2 - Conceito e princípios da gestão baseada em atividades

Segundo Ching (2001, p. 57), “Enquanto o ABC é o processo técnico ou a mecânica para levantamento das atividades, rastreamento dos custos para as atividades e condução dessas atividades para produtos, clientes; o ABM é um processo que utiliza as informações geradas pelo ABC para gerenciar uma empresa ou negócio”.

Perez Jr., Oliveira e Costa (1999) afirma que a Gestão por Atividades é uma forma de buscar excelência no atendimento das necessidades e expectativas dos clientes internos e externos, proporcionando o melhor retorno possível para os investidores.

Ching (2001), atribui ao ABM a eficácia quanto ao gerenciamento dos processos pela análise do valor do processo, da melhoria do tempo do ciclo operacional e da redução de desperdícios e duplicidades.

Assim, o ABM pode consistir na redução de custos pela minimização ou eliminação de atividades que não agregam valor e pela focalização nos fatores de geração de custos.

A gestão baseada em atividades pode ser utilizada para o estabelecimento de medidas de desempenho pelo balanceamento e melhoria da eficiência, da produtividade e da eficácia. O ABM poderá ser utilizado ainda como ferramenta de orçamento, estabelecendo a previsão orçamentária e planejando os recursos necessários, tomando-se por base as atividades (Ching, 2001).

Conforme o mesmo autor, a gestão baseada em atividades possui os seguintes princípios básicos:

1. Os custos não ocorrem espontaneamente, eles são causados.

2. Gerenciar as atividades e não os recursos e custos. Este princípio constitui no principal diferencial entre a gestão tradicional de custos e a baseada em atividades.
3. Focalizar aquilo que origina a demanda por recursos, ou seja, os fatores geradores de custos, tomando-se ações para diminuir ou eliminar estes fatores geradores de custos.
4. Direcionar as atividades em função do cliente, questionando sempre se o cliente paga ou pagaria pela atividade que se está desenvolvendo.
5. Otimizar os processos, reduzindo o número de atividades, tendo em vista o atendimento dos requisitos de agilidade, menor custo e maior qualidade.
6. Procurar reduzir ou eliminar as atividades que não agregam valor, desnecessárias ou duplicadas.
7. Melhorar continuamente as atividades.
8. Executar as atividades consideradas corretas de forma contínua.
9. O objetivo do gestor deve ser realizar a atividade correta o que é bem diferente de fazer a atividade do jeito certo.

Para que seja possível compreender a Gestão por Atividades é necessário entender por que uma gestão que visa à acurácia se concentra nas atividades. O próximo tópico trata deste tema.

2.6.3 - Porque a gestão é baseada em atividades

Para Brimson (1996, p. 83), “as atividades constituem uma base poderosa para administrar uma empresa. As diversas características das atividades tornam-nas uma poderosa ferramenta gerencial”.

As atividades são as ações realizadas pela empresa e, portanto, como afirma Brimson (1996, p.83), “um sistema gerencial estruturado em atividades assegura que os planos sejam transmitidos para o nível em que as ações possam ser tomadas”.

Conforme Brimson (1996), pode-se afirmar que, quanto aos custos dos produtos baseados em atividades, estes se tornam mais acurados. Isto ocorre pelo rastreamento das atividades aos produtos com base no consumo.

A atividade permite corrigir a origem dos custos ao invés de controlar seus efeitos. Para influenciar a origem dos custos, a gestão por atividades controla os geradores de custos, que são os fatores que provocam efetivamente custo nas atividades. Desta forma as atividades evidenciam os pontos geradores de custo, indicando onde ações devem ser tomadas.

As atividades tornam mais simples a avaliação de alternativas na gestão. A determinação do custo e do desempenho de uma atividade possibilita a comparação com outros departamentos ou empresas que desenvolvem a mesma atividade. “*A contabilidade por atividades avalia as atividades de uma empresa para determinar se estão sendo desempenhadas com eficácia de custos em comparação com alternativas tanto internas quanto externas*” (Brimson, 1996 p. 86).

As atividades podem focar a estratégia empresarial. Como as atividades são o que as organizações fazem e os objetivos estratégicos representam o que as organizações querem concluir-se que a Gestão por Atividades permite a verificação entre o que a empresa vem

fazendo ou vai fazer e seus objetivos estratégicos. *“O gerenciamento das atividades e do mix de produtos escolhidos para venda deve ser avaliado continuamente para assegurar que as atividades contribuem para o atingimento dos objetivos empresariais. A estruturação fraca das atividades da empresa conduz a perdas de prazos, projetos inacabados, clientes decepcionados e custo que não agregam valor”* (Brimson, 1996, p. 87);

Atividades incrementam a melhoria contínua, tendo em vista que a gestão fundamentada identifica aquelas que não agregam valor para a missão da organização. Esta identificação serve de base para a realização do processo de melhoria contínua. Pela análise de atividades, pode-se determinar se elas são redundantes, duplicadas ou causam desperdício. Conhecer bem uma atividade é a base para decidir se ela deve ser eliminada ou melhorada. *“A contabilidade por atividades fornece informações cruciais à melhoria contínua. Gera grande quantidade de informações a respeito das atividades operacionais que os gerentes podem utilizar para eliminar desperdícios”* (Brimson, 1996, p.88). Assim, a análise de atividades pode contribuir para a melhoria contínua, eliminando ou criando novas atividades dentro do processo de negócio que melhor atenda a missão organizacional.

As atividades compatibilizam com o gerenciamento da qualidade total, entendido como fazer as coisas certas na primeira vez e trabalhar na melhoria contínua. Conforme já mencionado, as empresas de serviços têm a qualidade auferida no momento mesmo da execução, portanto fazer as coisas certas da primeira vez torna-se imprescindível para garantir a visibilidade da qualidade dos serviços. Além disto, a teoria da qualidade total considera necessário o tratamento de todas as funções da organização sob a forma de processos, com o objetivo de melhorá-los continuamente. Sendo assim, como as atividades são os componentes de um processo, melhorar processos significa aperfeiçoar atividades.

A gestão baseada em atividades é eficaz em custos. Conforme Brimson (1996, p. 89), *“um sistema de administração de custos deve ser tão complexo quanto necessário para alcançar os benefícios requeridos, mas não tão simples que deixe de fornecer informação suficiente para apoiar a excelência empresarial”*. Por dividir o ambiente de negócios em atividades individuais, a gestão baseada em atividade simplifica seu entendimento. Por tratar

cada atividade relevante, à medida que o processo de negócios evolui, esse sistema pode acompanhar estas mudanças. Para Brimson (1996, p. 89), “a contabilidade por atividades pode ser aplicada a uma empresa inteira, as suas operações de fabricação, a um departamento ou a uma célula de trabalho. O foco na atividade permite um sistema de gerenciamento flexível de custo, que desacopla a estrutura da organização das funções desempenhadas”. Este desacoplar das atividades propicia um processo de acumulação de custos mais adaptável e mais flexível a suportar variados objetivos de demonstração.

As atividades, por representarem o que as pessoas realizam dentro de uma organização, comunicam de forma mais genérica. Sendo assim, tanto os engenheiros como o pessoal administrativo ou da produção podem compreender, com maior facilidade, os dados trabalhados e demonstrados pela contabilidade. Reportando às atividades, a contabilidade permite identificação dos custos, valores e metas com as tarefas e práticas cotidianas da realidade operativa de toda empresa.

A gestão baseada em atividades complementa as medidas de desempenho financeiro com aquelas de desempenho não financeiro. As organizações devem gerenciar os aspectos não financeiros na consecução da missão organizativa. A preocupação com tempo de execução, qualidade dos produtos e serviços de primeira e nível de flexibilidade dos processos empresariais não pode ser atendida por demonstrativos que contenham informações exclusivamente financeiras. A gestão baseada em atividades fornece informações que permitem a avaliação do desempenho não financeiro. Neste trabalho, uma das questões que se procura responder é se a aplicação da gestão baseada em atividades pode contribuir para o incremento da qualidade de uma empresa prestadora de serviços. “*Um sistema de contabilidade por atividades propicia um meio para avaliar o desempenho total de uma atividade, incluído tempo, qualidade e flexibilidade*” (Brimson, 1996, p. 91).

O conhecimento das atividades e dos processos onde estas são realizadas permite a identificação das interdependências. Tendo em vista que a consecução de serviços e produtos envolve uma série de processos e estes processos agrupam uma série de atividades inter-relacionadas, o baixo desempenho na realização de uma atividade no início do processo pode

implicar, de forma grave, no desempenho de outra atividade pertencente a um momento posterior. A gestão baseada em atividades “(...) *fornece visão do desempenho de uma atividade, realçando sua ligação com as atividades que causam sua execução, de forma que a ação corretiva possa ser aplicada à causa original do custo*” (Brimson, 1996, p. 92);

A tomada de decisões é suportada de forma mais efetiva quando se aplica a gestão por atividades. As informações fornecidas pela gestão por atividades, por demonstrar vários aspectos do que vem ocorrendo na organização durante a consecução dos serviços e produtos, aumenta a base informativa que poderá ser utilizada pelos gestores.

“A contabilidade por atividades propicia informações que dão um quadro realista do impacto de uma variedade de decisões sobre o consumo corrente de uma atividade. Isto auxilia os gerentes a determinar o *mix* da linha de produção, preço, desenvolvimento de uma estratégia de fabricar/comprar, avaliar novas tecnologias e tomar outras decisões importantes” (Brimson, 1996, p. 93).

Em síntese gerir uma organização baseada nas atividades garante que o planejamento seja transmitido ao nível operacional das ações facilitando a compreensão das metas. Identifica as causas dos desperdícios e as possibilidades de melhoria através do conhecimento dos geradores de custos. Permite a melhoria permanente ou contínua por demonstrar aos gestores e executores das operações, os processos e as atividades envolvidas. A análise das atividades favorece a eliminação de trabalhos de correção, a criação de atividades que agregam valor aos olhos dos clientes e acionistas o redesenho dos processos.

2.6.4 - Vantagens proporcionadas pelas novas visões disponibilizadas pela gestão baseada em atividades

A gestão baseada em atividades (ABM) disponibiliza novas fontes de informação em relação aos sistemas tradicionais de custos. O gestor, através do uso destas informações que identificam o comportamento dos custos, passa a ter condições de exercer controle sobre estes.

Para Ching (2001) estas possibilidades se traduzem nas novas visões proporcionadas pela gestão baseada em atividades, quais sejam: visão de análise de linhas de produtos e serviços, visão de análise de clientes, visão de análise organizacional e visão de análise de processos de negócios.

Quanto à visão de análise das linhas de produtos ou serviços pode-se dizer que a gestão por atividades possibilita o entendimento de como os recursos são consumidos na consecução de um serviço ou na elaboração de um produto. Isto se dá pelo fato de que o ABM se fundamenta no custeio por atividades que considera as diversas atividades indispensáveis à produção de um produto ou serviço. No ABC os custos são relacionados a um determinado produto ou serviço através das medidas de atividade ou de saída de acordo com as atividades que são consumidas por estes produtos ou serviços. Ocorre no custeio por atividades o que se denomina alocação por rastreamento. No custeio tradicional tal visão não seria possível porque os recursos que não são relacionados diretamente com a produção são alocados em base a critérios subjetivos de rateio.

A implantação do custeio por atividades “estabelece um denominador comum (atividades) entre a contabilidade de custos, mensuração de desempenho e gestão de investimento”. (Perez Jr, Oliveira e Costa, 1999, p. 240).

Para Ching (2001, p. 69),

”... o enfoque baseado em atividades reconhece a diversidade do consumo de recursos e a complexidade do produto. O enfoque baseado em atividades reconhece tantas quantas forem necessárias as medidas de atividade para cada produto. Os produtos que dão origem a muitas movimentações de *pallets*, testes de laboratório, emissão de pedidos de compra, inspeção, número de bateladas etc. são custeados adequadamente e não mais segundo um critério de alocação único”.

O custeio baseado em atividades reconhece como fontes de complexidade do custo de um produto ou serviço àquelas que são relacionadas: ao desenho do produto (ou nível de um serviço), ao processo de compras, ao processo produtivo, ao volume e à tipologia dos clientes. O rastreamento dos custos permite o estabelecimento do impacto da complexidade de um produto e serviço sob seu respectivo custo.

Outra visão proporcionada pela gestão por atividades, tratada por esse autor, é a visão da análise de clientes. As modernas filosofias de gestão apontam como fator competitivo, o foco e a orientação dos negócios, pautada nas necessidades e expectativas dos clientes. Torna-se então fundamental obter informações corretas e oportunas a respeito das relações entre a empresa e sua clientela. Porém é comum observar, nas organizações, o surgimento de problemas como consequência de informações inadequadas a respeito dos clientes, dentre estes problemas, o autor mencionado anteriormente ressalta: negócios não rentáveis estabelecidos com a clientela. Ocasionados pelo desconhecimento dos custos adicionais relativos ao atendimento das exigências específicas do cliente; negócios realizados através de canais de distribuição que não apresentam rentabilidade em decorrência da ignorância quanto aos custos adicionais relativos ao aproveitamento dos mesmos; incremento da demanda por produtos e serviços específicos para o cliente ou aumento de serviços adicionais. Este fenômeno ocorre em função da impossibilidade dos sistemas tradicionais de relacionarem o

incremento dos custos ao produto e, portanto, dificulta o efeito destes custos sobre o preço de vendas do mesmo.

Pode-se entender o processo de personalização como a capacidade de tratar de forma singular para cada cliente. Personalizar implicará necessariamente em custos específicos e estes devem ser conhecidos pelas empresas para que as mesmas possam repassá-los aos clientes. Mesmo quando não se possa repassar os custos da personalização aos clientes é importante que a organização possa determiná-los para estabelecer com o cliente um nível adequado de serviços ou ainda demonstrar o custo benefício entre seu produto e serviço e o da concorrência.

De acordo com Ching (2001, p.74), se obtém a rentabilidade por pedido de um determinado cliente quando “o lucro de cada produto que compõe o pedido de venda deve se somado. Do lucro total são subtraídos os custos das atividades de processar o pedido. Estas atividades compreendem o processo estratégico de atendimento do pedido do cliente, desde o recebimento do pedido, seu processamento, até que o produto chegue ao cliente”. Subtraídos estes custos deverão ser deduzidos os custos das atividades que são executadas para a manutenção do cliente em questão. Este resultado demonstra a rentabilidade do cliente.

O enfoque baseado nas atividades reflete com maior clareza o que ocorre na organização para a satisfação dos interesses de cada cliente, pois, conforme Ching (2001, p. 75) *“o enfoque baseado em atividades reconhece a diversidade do consumo de recursos para cada cliente”*.

Ainda segundo esse autor, outra visão proporcionada pela gestão baseada em atividades: a visão da análise organizacional. Esta visão proporciona as condições para que se reporte os custos de forma funcional, para o aprimoramento da capacidade de criação e agregação de valor. Permite ainda, a busca de oportunidades de melhoria de custos, a eliminação ou diminuição das ineficiências, identifica os fatores geradores de custos e a forma de influenciá-los bem como a seleção das atividades que não geram ou agregam valor aos olhos do cliente. Para prestadoras de serviços contábeis e financeiros a grandes empresas,

percebe-se que, em função do nível de exigência dos clientes e do alto volume de atividades desenvolvidas, a utilização da análise organizacional é umas das ferramentas de gestão que podem ser empregadas.

A visão da análise organizacional proporcionada pela gestão por atividades se realiza através da análise das atividades e da valorização destas atividades. Uma empresa prestadora de serviços, para manter suas operações, realiza um número de atividades que possuem como finalidade exclusiva, a satisfação de sua demanda interna. Já em outros casos a realização de atividades estará ligada ao atendimento das demandas dos seus clientes, essas serão as atividades conhecidas como as que agregam valor aos olhos dos clientes. No caso da gestão por atividades, a análise organizacional, parte do conhecimento, da classificação e da valorização das atividades mais significativas componentes de uma área funcional, processo ou departamento. “*A análise organizacional pode focalizar inicialmente uma área funcional da empresa (...)*” (Ching, 2001, p.76).

Ching (2001, p. 76) afirma que o “levantamento de todas as atividades da área pesquisada por meio de entrevistas com o pessoal operacional ou de questionários que lhe são entregues. Permite identificar o que não está sendo realizado corretamente, suas causas, os fatores que dão origem às atividades, a frequência destes fatores, as medidas de cada atividade etc”.

Para Brimson (1996, p. 95), “a análise de atividades conduz ao gerenciamento por atividade. Gerenciamento por atividade consiste na organização eficaz e consistente das atividades da empresa para utilizar seus recursos da melhor forma possível, visando alcançar seus objetivos. A intenção é transformar as operações diárias mal planejadas e determinadas externamente em atividades orientadas a metas e sistematicamente planejadas”.

Ainda conforme Brimson (1996), com qualquer técnica de análise que venha a ser empregada o importante é identificar a natureza das atividades, as transações que disparam as atividades (fatores geradores de custos).

Para Ching (2001), após o levantamento das atividades, existem duas questões que devem ser respondidas pela análise das atividades, são elas: Por que existe a necessidade de determinada atividade? Esta atividade adiciona valor para o cliente ou para a empresa?

Essas respostas permitem o levantamento da proporcionalidade entre as atividades que agregam valor e aquelas que não agregam valor.

Brimson (1996, p. 98) ainda acrescenta que “a análise de atividades preocupa-se com fatos – informações a respeito de atividades, e não de empregados individuais. Uma excelente análise de atividades deve ser o resultado de uma análise completa, ou não será confiável como fonte objetiva de informação. A atividade deve ser considerada como uma “caixa preta”, e análise da atividade deve preocupar-se com o que ela faz, não como o modo como funciona.

O próximo passo seria a identificação dos fatores geradores de custo das atividades levantadas e classificadas, e a determinação do grau de influência que a administração pode exercer sobre os mesmos, seja para reduzir sua incidência ou eliminá-los. De acordo com Ching (2001, p.77) *“convencionalmente, diz-se que o nível de influência é alto se conseguimos eliminar os fatores no período de até um ano; médio se os eliminamos no período entre um e dois anos e baixo se os influenciemos num período acima de dois anos”*.

Como resultado da valorização das atividades deve ser produzida uma lista dos fatores geradores de custos, com a classificação da influência que se tem sobre os mesmos. O citado autor acrescenta que as ações e medidas tomadas pela gestão devem dar preferencialmente enfrentar, nesta ordem: às atividades sem valor agregado de alta influência, no sentido de eliminá-las para melhorar a eficácia da área funcional; as atividades de valor agregado de alta influência, com objetivo de aprimorá-las melhorando a eficiência da área funcional; às atividades que não adicionam valor de média influência; às atividades que adicionam valor de média influência; às atividades que não agregam valor de baixa influência.

Em resumo, análise por atividades produz informações a respeito do que está ocorrendo na organização durante o processo de obtenção de produtos e serviços permitindo ao administrador focar e orientar as medidas que visem a melhoria da qualidade e do desempenho, e a redução dos custos.

Por fim, a última visão apresentada: a visão da análise de processo do negócio. Por formar um denominador comum entre diversas áreas funcionais e gerentes, as atividades viabilizam a gestão por processos.

Para Ching (2001, p. 78), “uma gestão eficaz por processos pode contribuir significativamente para a melhoria do desempenho em três áreas distintas”:

- Melhoria da qualidade para o cliente final pode ser obtida através do entendimento das relações interfuncionais e entre processo e seus efeitos e impactos sobre o cliente. Esta melhoria da qualidade pode ocorrer no produto ou serviço prestado ou em ambos e medida pela satisfação do cliente;

- Melhoria da eficácia pelo entendimento dos processos existentes e sua revisão crítica, visando a eliminar ou reduzir áreas de desperdício. Esta melhoria da eficácia é medida pela redução de custo obtida e ou redução de tempo de ciclo do processo;

- Vantagem competitiva por meio da gestão de processos para criar e sustentar uma posição competitiva em que todos os funcionários enxerguem a empresa por processos e não por funções. Esta vantagem competitiva é medida pelo aumento da participação da empresa no mercado e conquista de nichos impenetráveis para a concorrência”;

Pela gestão de processos, é possível perceber quais contribuem de forma mais efetiva para a consecução dos objetivos da empresa. Pode-se dizer ainda que uma das condições para a organização ser capaz de agregar valor aos “olhos” dos clientes e aos “olhos” dos acionistas, é a aplicação da melhoria permanente dos processos de negócio. As necessidades dos clientes

evoluem com o passar do tempo, portanto a orientação focada no cliente determina que os processos devem ser reavaliados constantemente.

No caso das empresas prestadoras de serviços contábeis às grandes empresas industriais, a necessidade de adaptação às novas exigências ocorre com uma frequência muito maior que nas médias e pequenas empresas. Deve-se esse fato à característica do mercado onde as grandes empresas industriais atuam, que é geralmente marcado por forte concorrência e pela influência imediata das medidas políticas, econômicas e fiscais adotadas. Sendo assim, novas exigências internas e externas às empresas industriais de grande porte surgem exigindo capacidade de adaptação pelas prestadoras de serviços contábeis, devendo providenciar o redesenho de processos.

Ainda segundo o último autor, devem ser considerados três níveis numa gestão por processos. São eles: o nível de atividade, o nível do processo ou, entre atividades, nível entre processos.

Sendo que, por nível de atividade, entende-se aquele em que as atividades elementos de um processo são executadas. Nível de processos é aquele que se refere ao nível entre as atividades realizadas em um processo e para Ching (2001, p.80) *“é no nível do processo ou entre as atividades em que se realiza seu redesenho que deve ocorrer a análise crítica de todas as atividades que compõem o processo de negócio, visando a simplificá-lo em termos de burocracia, flexibilidade, redução de custos e ganho em seu tempo do ciclo”*.

Completa ainda afirmando que a análise crítica entre atividades pressupõe a resposta aos seguintes questionamentos: que evento dá início a uma atividade, quais os recursos necessários para a realização de uma atividade, qual o produto final de uma atividade, que atividades subsequentes são disparadas com o produto de uma atividade e quais os geradores de custo de uma atividade.

Por fim, por nível entre os processos compreende-se aquele em que o relacionamento entre eles deve estar sincronizado de forma a garantir o máximo benefício. Para prestadoras

de serviços às grandes empresas industriais, a sincronia dos processos é um dos fatores que vão permitir ao cliente a verificação da qualidade dos serviços já que, por exemplo, a informação contábil produzida no departamento de contabilidade geral dependerá da informação resultante dos processos de contas a pagar e contas a receber.

O mesmo autor acrescenta que qualquer processo será composto pelas atividades de valor agregado (VA) e atividades de valor não agregado (NVA). Quanto ao valor agregado, pode-se dizer que um valor é agregado para o cliente ou para a empresa sendo mais importante o primeiro que o segundo. De qualquer forma, às atividades que agregam valor para a organização acabam por beneficiar ao cliente.

A Gestão por Atividades possibilita a identificação das atividades que não agregam valor. Ou ainda, segundo Perez Jr, Oliveira e Costa (1999, p. 240), “um dos principais benefícios do desmembramento dos processos em atividades é a análise e classificação das atividades que agregam e que não agregam valor ao negócio. Essa classificação permitirá a aplicação de esforços no sentido de eliminar ou minimizar as atividades que não agregam valor e que constituem desperdícios”.

A visão por processos permite outra classificação segundo Ching (2001). A atividade pode ser de valor não agregado negativa e atividade de valor não agregado positiva. As positivas são aquelas que apresentam a possibilidade para que a gestão atue minimizando a sua ocorrência. Já as de valor não agregado negativas são aquelas nascidas como reação a um problema ocorrido. “(...) *São sintomas e nunca causas do que está acontecendo. As atividades negativas não são apenas não agregadoras de valor por si só, mas também dão origem a outras atividades NVA. (...) As atividades negativas quase sempre surgem quando algo está errado em outro processo*” (Ching, 2001, p. 83).

Portando, aplicando o exposto à realidade das prestadoras de serviços às grandes empresas industriais, a visão detalhada de processos proporcionada pela gestão por atividades permite a intervenção da administração nos processos de negócios por elas desenvolvidos.

Sendo assim, medidas podem ser adotadas, visando à eliminação de desperdícios, incremento da qualidade e redução de tempo para a execução de determinado serviço.

Observa-se também que outra importante vantagem proporcionada pela visão dos processos é a possibilidade, baseada no domínio dos processos e atividades, de se construírem novos serviços ou incrementarem-se benefícios aos serviços já existentes.

A gestão ABM, conforme os autores apresentados, pode provocar outra consequência: a possibilidade de criação de novos serviços que apresentem maior valor agregado segundo as expectativas do cliente. Essa projeção de novos serviços permite o estabelecimento de um contrato de nível de serviços, entre a prestadora e cliente, mais vantajoso para ambas as partes uma vez que seria possível, com as informações disponibilizadas pela gestão ABM, estabelecer serviços mais valiosos aos clientes que não sejam proibitivos à prestadora.

Outro reflexo da facilidade de criação de novos serviços, que pode ser considerado como uma vantagem competitiva, é a flexibilidade proporcionada pela facilidade de adaptação da prestadora às necessidades da tomadora de serviços.

Concebe-se a partir dos exposto pelos autores que a gestão ABM, por possibilitar o conhecimento detalhado dos processos, focando as atividades relevantes, pode também facilitar a reconstrução de linhas de serviços já existentes, seja pela substituição, eliminação, reorganização ou inclusão de atividades. Esse detalhamento permite ainda a identificação das necessidades de serviços que os clientes possuem, e isto se deve ao fato de que, ao se conhecer o conjunto de linhas de serviços, bem como seus processos e atividades integrantes, torna-se relativamente simples ao prestador de serviços contábeis identificar as lacunas e propor novos serviços e novos negócios.

Outra importante influência da adoção da gestão baseada em atividades, para as empresas prestadoras de serviços, é a capacidade que possui de incrementar e acelerar o processo de aprendizagem organizacional e permitir a descentralização da tomada de decisões. Ao tornar disponível o conhecimento dos processos e das atividades a todos os

integrantes da equipe prestadora de serviços, a gestão ABM facilita adoção de um processo de tomada de decisões descentralizado já que cada membro da equipe pode, por conhecer o processo, determinar o impacto de sua decisão sob as atividades e processos sucessivos. A descentralização da tomada de decisões pode tornar a prestadora de serviços contábeis uma empresa ágil aumentando, assim, sua competitividade para o aproveitamento do mercado de serviços das grandes empresas industriais.

Pode-se afirmar que o pessoal das empresas prestadoras que realizam os serviços, ao participarem do processo com conhecimento da cadeia de atividades relevantes que resultam nos serviços, podem intervir de forma mais eficiente e eficaz, melhorando continuamente os serviços prestados, evitando atividades desnecessárias e reduzindo o tempo de execução.

A adoção da gestão por atividades com o envolvimento de toda a equipe impacta diretamente sob o comportamento dos funcionários uma vez que as atividades representam o que esses funcionários fazem, e conhecer a cadeia de atividades significa executá-las com alto grau de consciência e responsabilidade sob os resultados alcançados por todo o processo.

Constata-se então que a gestão baseada em atividades se constitui numa ferramenta válida para que prestadoras de serviços contábeis e financeiros possam aproveitar as oportunidades de negócio, bem como minimizar os riscos inerentes, surgidos com o processo de terceirização das atividades de apoio das grandes empresas industriais.

2.7 – Metodologia de aplicação do custeio por atividades

Segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (1999), a metodologia do custeio por atividades pode ser aplicada em todo o tipo de organização não importando se industrial ou prestadora de

serviços. E, também, em departamentos ou divisões específicas como um projeto piloto para implementação em toda a organização.

Assim, neste método, existem duas fases principais: a primeira quando ocorre a apropriação dos recursos às atividades que os consumiram e a segunda em que os custos de cada atividade são atribuídos aos respectivos produtos e serviços ditos objetos de custo.

Conforme Boisvert (1999, p. 25), o custeio por atividades

“é freqüentemente apresentado por meio de um modelo geral, mais simples, conhecido como modelo da decomposição simples de custos. Segundo esse modelo, todos os recursos adquiridos, utilizados, registrados e classificados no Diário Geral da empresa são apropriados às atividades que os consomem. Num segundo momento, o custo de cada atividade é apropriado aos objetos de custo que a demandam”.

O mesmo autor indica outros modelos de decomposição dos custos mais elaborados: o multiníveis e o dos processos.

No modelo multiníveis, as atividades são agrupadas em centros com o objetivo de diminuir o número de atividades a serem atribuídas aos objetos de custo. O impacto sobre os custos é calculado sob os direcionadores mais relevantes. Assim, as atividades com os direcionadores de custos comuns ou que representem a mesma cadeia são alocadas em um centro de reagrupamento de atividades e, a partir daí, os objetos de custos, consomem as atividades por meio do centro de reagrupamento.

Para Boisvert (1999), o modelo por processos tem como objetivo compreender as relações existentes entre as atividades na operação. Serve, principalmente, para reorganizar e criar processos. Este modelo, conforme menciona Boisvert (1999, p. 39), “(...) *se ajusta bem às simulações e permite identificar indicadores de eficácia e de eficiência, visualizar o*

desperdício e a ausência de qualidade. Seu uso tem sido privilegiado para a reengenharia de processos e a gestão por atividades". De acordo com este modelo, os objetos de custo demandam as atividades e estas, recursos e outras atividades. As atividades formam processos e subprocessos. Dentre todos os modelos, é o que apresenta maior grau de dificuldade para a integração com a contabilidade. É um modelo relacionado com engenharia dos processos.

Conforme Martins (2000), o custo de uma atividade é relativo a todos os sacrifícios de recursos necessários para o seu desempenho. Como exemplo, temos os salários e os encargos sociais, materiais, depreciação, energia.

Ainda segundo Martins (2000), a alocação dos custos às atividades deve ser realizada com o maior critério possível e obedecendo a uma ordem de prioridade: alocação direta, rastreamento e, por último, rateio. Para Martins (2000), a alocação direta consiste em uma identificação direta e objetiva de certos itens de custo com uma determinada atividade. O rastreamento é alocação realizada com base na relação de causa e efeito entre os custos incorridos e a atividade realizada. Para Boisvert (1999), a identificação das relações causais entre as atividades, recursos e objetos de custo não é possível nos modelos tradicionais de custeio uma vez que são independentes do volume. A relação de causa e efeito é conhecida, no método ABC, pela denominação de direcionadores de recursos ou direcionadores de custos de primeiro estágio. O rateio como última opção só deverá ser utilizado quando não for possível realizar a alocação direta ou o rastreamento.

Tendo em vista o apresentado, o custo dos objetos de custos será encontrado pela soma do custo das atividades consumidas para a sua consecução mais os custos diretos. Os direcionadores serão responsáveis por atribuir os recursos consumidos às atividades e pelas atividades consumidas pelos objetos de custo.

Para Brimsom (1996), existem sete etapas para se calcularem os custos de atividades. As sete etapas seriam:

1 - Analisar as atividades

2 - Analisar o ciclo de vida

3 - Determinar o custo das atividades

3.1 - Rastrear recursos até as atividades, utilizando uma relação causal

3.2 - Determinar a medida de atividade que traduz maior variação sob o custo

3.3 - Calcular o custo por atividade

4 - Identificar as medidas de desempenho

5 - Determinar o custo dos processos de negócio (que, no caso da Gesco, podem constituir um serviço a ser vendido)

6 - Rastrear o custo para o objeto indicado como, por exemplo, clientes, ordens

7 - Cálculo do custo do produto.

Segundo Boisvert (1999), as etapas da aplicação da contabilidade por atividades nas empresas são, nesta ordem: descrever as atividades da empresa, identificar os recursos às atividades por direcionadores de recurso, definir os centros de reagrupamento (no caso de decomposição multiníveis), elaborar uma listagem dos objetos de custo, definir os atributos ou direcionadores de atividades, identificar as atividades aos objetos de custo pela utilização dos vetores ou direcionadores de atividade.

A seguir apresentam-se as principais etapas para aplicação do Custeio Baseado em Atividades.

2.7.1 - Análise de Atividades

Para Brimson (1996), a análise de atividades decompõe uma organização complexa em atividades que são fáceis de compreender e coordenar. “*A administração explícita das atividades propicia à empresa melhor visão de como os recursos são empregados e se a atividade contribui para o alcance dos objetivos corporativos*” (Brimson, 1996, P.76).

“A análise de atividades conduz ao gerenciamento por atividade. Gerenciamento por Atividade consiste na organização eficaz e consistente das atividades da empresa para utilizar seus recursos da melhor forma possível, visando alcançar seus objetivos. A intenção é transformar as operações diárias mal planejadas e determinadas externamente em atividades orientadas a metas e sistematicamente planejadas. O gerenciamento por atividade realoca o tempo e sistematiza os métodos de trabalho para melhorar a eficácia das atividades mesmo em um ambiente dinâmico” (Brimson, 1996, P. 95).

Assim segundo Brimson (1996), a Análise das Atividades evidencia aquelas mais importantes para uma organização. Tem por objetivo o estabelecimento de uma base clara e concisa para que se descrevam os processos de negócio e para a mensuração do desempenho. A análise de atividades permite que se crie um nível de compreensão comum de como uma empresa realiza seus processos. Essa compreensão cria condições para a melhoria do desempenho da organização tanto no que diz respeito a sua lucratividade quanto a pontualidade e qualidade do seus serviços ou produtos.

Outro ponto relevante da aplicação da Análise de Atividades é a possibilidade de controle dos processos executados pelas equipes de trabalho. Isso pode significar uma avaliação de desempenho mais acurada e, portanto, maior valorização dos funcionários. A utilização da Gestão Baseada em Atividades pode facilitar a alocação correta dos recursos

humanos considerando seus custos, interesses e habilidades para a execução de determinadas atividades.

Pois, “uma análise de atividades é uma auditoria de como a empresa funciona no presente, conduzindo ao planejamento de atividades para determinar os recursos (e, portanto, as habilidades e nível de pessoal) necessários para apoiar determinado nível de atividade de serviço” (Brimsom, 1996, p. 96).

Continuando com Brimsom (1996), pode-se ainda dizer que a Gestão Baseada em Atividades indica como os processos do negócio podem ser redesenhados ou corrigidos pela eliminação das atividades desnecessárias e eliminação do desperdício, reduzindo, assim, custos e melhorando o desempenho dos serviços.

Também afirma que a análise de atividades é uma ferramenta que pode ser aplicada com alguns resultados importantes como:

- promover a compreensão dos custos e a melhoria do desempenho das atividades já utilizadas na empresa;
- gerar uma base de dados para que seus gestores e funcionários possam identificar atividades alternativas que propiciem a redução do custo;
- gerar uma base de dados para que seus gestores e funcionários possam identificar atividades alternativas que possibilitem a melhoria do desempenho;
- conhecer e apontar atividades primárias, secundárias e as que não agregam valor;
- reconhecer problemas existentes entre o vários departamentos que compõem a organização;

- gerar uma base de dados para que se operem as medidas que permitam a melhoria dos métodos adotados e a modelação das atividades atuais.

Em um processo de Análise de Atividades, procura-se a compreensão do que a organização faz, ou seja, quais são suas atividades. Busca-se, compreender quais as transações que provocam o início da execução das atividades, as denominadas entradas de atividade e o produto da execução de uma atividade, as saídas de atividade.

Para Brimsom (1996), dentre as informações que devem ser relacionadas com uma atividade podem-se incluir:

- 1- Unidade organizacional (ou centro de custo)
- 2 - Processo de negócio
- 3 - Fatores de produção como, por exemplo, material direto, mão-de-obra
- 4 - Tempo
- 5 - Indicador de valor agregado/não agregado
- 6 - Qualidade
- 7 - Entradas e saídas, como por exemplo, origem das entradas e destino das saídas.

Outra consideração importante é relativa ao fato de que a avaliação de atividades deve considerar as medidas de desempenho. “Medidas de desempenho devem ser definidas para cada atividade importante. O propósito das medidas desempenho é acompanhar como a atividade é desempenhada em termos da qualidade de sua produção, oportunidade (capacidade para entregar a produção no prazo programado) e flexibilidade (aptidão para lidar com variações em volume, escopo, tecnologia e necessidades)” (Brimson 1996, p. 98).

O mesmo autor relaciona sete principais etapas para a aplicação da técnica de Análise de Atividades, são elas:

- 1 - Determinar o escopo
- 2 - Determinar as unidades da análise de atividades
 - 2.1 - Selecionar uma abordagem para as atividades
 - 2.2 - Selecionar uma técnica de coleta de dados das atividades
- 3 - Definir as atividades
- 4 - Racionalizar as atividades
- 5 - Classificar as atividades como primárias ou secundárias
- 6 - Criar mapa de atividades
- 7 - Finalizar e documentar as atividades.

2.7.1.1 – Metodologia de aplicação da análise de atividades

Etapa 1 - Determinar o escopo da análise de atividades.

“Um pré-requisito essencial à análise de atividades é a definição do problema específico ou do negócio a ser analisado. Uma definição clara

assegura que a análise seja aplicada a uma área com potencial de melhoria. Além disso, limita a amplitude da identificação de atividades na análise, de forma que as informações podem ser coletadas eficazmente”. (Brimson, 1996, p.100).

Etapa 2 - Determinar as unidades da análise de atividades.

Visando a garantir a compreensão da organização ou unidade analisada como um todo, determinam-se as unidades de atividades. Essa fase consiste na definição dos grupos ou departamentos que possuam um objetivo comum único.

“As unidades de atividades podem corresponder às unidades organizacionais, ou podem cruzar as fronteiras organizacionais” (Brimson, 1996, p.100).

Etapa 3 - Definir as atividades.

Para Brimson (1996), esta etapa consiste em listar todas as atividades desempenhadas por uma unidade de análise de atividades.

Segundo Boisvert (1999), são aplicáveis duas metodologias para a definição das atividades de uma organização.

Uma delas consiste em proceder à definição dos principais processos e depois dividi-los em atividades para, em seguida, dividi-las em tarefas ou atividades menores. A outra metodologia trata primeiro de produzir uma lista de tarefas para depois efetuar o agrupamento por atividades e, por fim, agrupar essas atividades em processos.

Pois ainda conforme Boisvert (1999), se a informação se destina a apoiar a diretoria na elaboração de estratégias empresariais, a primeira metodologia aqui exposta é mais indicada. Porém, se a informação é destinada a apoiar as decisões de natureza operacional, é mais apropriada a utilização da segunda metodologia.

Quanto à coleta das informações, Brimson (1996) cita algumas principais, considerando que todas apresentam vantagens e limitações. São elas: análise dos registros históricos, análise das unidades organizativas, análise dos processos de negócio, análise das funções do negócio, estudo dirigido de engenharia industrial, reconciliação da definição de atividades.

Ressalta-se que, independente da técnica eleita, é importante levar em consideração que várias técnicas podem ser empregadas na definição das atividades, porém o que pode determinar quais devem ser utilizadas serão os custos de medição e o grau de precisão necessário e ou desejado para a ferramenta proposta.

Então, de acordo com Brimson (1996), apresenta-se a seguir uma rápida descrição das técnicas que podem ser utilizadas na fase de definição das atividades são elas:

1 - Definição de Atividades pela técnica de análise dos registros históricos.

A análise dos registros históricos consiste no tratamento das estatísticas de produção dos departamentos com a finalidade de compreender o que ele faz e como realiza suas atividades.

2 – Definição de Atividades pela técnica de análise das unidades organizacionais.

A técnica de análise das unidades organizacionais parte da definição do que as unidades da empresa realizam. Baseia-se no levantamento de informações por questionários a pessoas chave das unidades organizacionais como, por exemplo, supervisores.

“Uma análise organizacional normalmente utiliza a abordagem Deli para definir as atividades. O método Deli questiona os especialistas conhecedores (como chefes de departamento) para identificar as atividades atuais e os recursos alocados para realizá-las” (Brimson, 1996, p. 103)”.

Essa técnica pode ser utilizada para facilitar a implementação da Gestão por Atividades uma vez que envolve e demanda a colaboração dos supervisores e gerentes responsáveis tendendo a quebrar as resistências naturais quando da aplicação de novas metodologias. É umas das técnicas mais aplicadas pelas empresas especializadas em consultoria de práticas de negócio, porém demanda mais tempo e mobilização de pessoas.

Brimson (1996) considera que a principal desvantagem dessa técnica é sua demanda por grande quantidade de trabalho reiterado a medida que os processos são desenhados.

3 – Definição de Atividades pela técnica de análise dos processos de negócio.

A análise dos processos de negócio define as atividades a partir do estudo dos processos desenvolvidos pela empresa. Pode-se basear em fluxos de produção para determinar as atividades integrantes deste fluxo.

Por exemplo, o processo de negócios “Fechamento Contábil” realizado na unidade de análise “Contabilidade Geral” é composto por várias atividades dentre elas, para exemplificar, pode-se citar: Contabilização de Estoques, Contabilização das Provisões .

“O procedimento é definir a seqüência de atividades, seguindo o fluxo da informação /transação/produto físico de uma atividade para outra” (Brimson, 1996, p. 107).

4 – Definição de Atividades pela técnica de análise das funções de negócio

Por análise das funções do negócio, pode-se entender o processo pelo qual se decompõe cada função principal de uma organização em várias atividades.

Assim, por exemplo, a função Contas a Pagar poderia ser decomposta nas atividades mais relevantes que essa função desempenha. Por exemplo, esta função poderia ser decomposta em: Análise das faturas e pedidos, Conferencia e Autorização Para Pagamentos a Fornecedores, Atendimento a Fornecedores.

5 – Definição de Atividades pela aplicação de um estudo dirigido de engenharia industrial.

Por esta técnica, as atividades mais importantes seriam levantadas por uma equipe especializada que adotaria técnicas de engenharia industrial como, por exemplo, a análise de trabalho. Um dos métodos de engenharia industrial que pode ser empregado é a observação temporal. Esse método consiste na coleta de informações sobre as atividades desenvolvidas. A coleta é realizada a medida que os funcionários executam suas atividades rotineiras.

Para Brimson (1996), é um método adequado de definição de atividades quando aplicado em empresas fabris ou no levantamento de atividades administrativas repetitivas, porém não seria apropriado para o levantamento de atividades relacionadas às tarefas gerenciais e às administrativas não repetitivas.

6 – Definição de Atividades: reconciliar a definição de atividades.

A lógica da reconciliação de atividades baseia-se no fato de que todas as técnicas anteriormente apresentadas definem o mesmo conjunto de atividades, utilizando-se de métodos distintos. Desta forma, a reconciliação de atividades trata da integração das técnicas apresentadas com objetivo da análise.

Para Brimson (1996), é importante utilizar as informações já disponíveis na organização, suplementando com mais análises de atividades. A empresa pode dispor de várias informações sobre as atividades realizadas, oriundas, por exemplo, de projetos de orçamentos, de parte de projetos de melhoria de processos.

Brimson (1996) ainda considera que “é aconselhável começar uma análise de atividades com uma revisão organizacional de cada departamento, seguida por uma análise dos processos do negócio ou das funções. A definição de atividades é completada depois da análise subsequente” (Brimson, 1996, p. 110).

Etapa 4 – Racionalizar as atividades.

Pode-se compreender a racionalização das atividades como a etapa que consiste em agregar ou decompor aquelas levantadas. Nesta etapa, busca-se não decompor excessivamente as atividades gerando uma lista complexa ou não agregá-las produzindo uma lista excessivamente simples.

“A chave para uma definição expressiva de atividade é estruturar uma lista de atividades que forneça um nível de detalhe suficiente, mas não excessivo. Quanto mais simplificada a lista de atividades, mais fácil é administrar e influenciar positivamente as decisões de negócio. Uma análise de atividades detalhada invalida muitos dos benefícios de um sistema de contabilidade por atividades. Tais sistemas são complexos e não focalizados em variáveis-chaves de decisões. Desta forma, tendem a ser caros e ineficazes. (Brimsom, 1996, p. 110 e 111)”.

Convém ainda considerar que, para Brimsom (1996), normalmente um sistema de custeio baseado em atividades requer que tarefas sejam agregadas ao máximo em atividades, porém a melhoria no desempenho requer que uma atividade seja dividida em tarefas, operações e elementos.

Também de acordo com Boisvert (1999), se as informações têm como objetivo principal auxiliar a gerência na administração rotineira de uma unidade operativa é aconselhável que se efetue uma análise aprofundada das tarefas.

“As atividades são demasiadamente globais para identificar onde as mudanças devem ser implementadas para melhorar o desempenho da atividade; apenas os elementos de trabalho podem ser modificados” (Brimsom, 1996, p. 111).

Etapa 5 – Classificar Atividades.

Por atividades secundárias, pode-se compreender atividades que suportam as atividades primárias. Ou conforme, Brimsom (1996), atividades primárias são aquelas cujo produto ou

saída é utilizada fora do departamento que a executa. Já por atividades secundárias, entendem-se aquelas realizadas dentro do departamento para suportar as primárias.

Já Porter (1992), classifica as atividades de acordo com o papel dentro da cadeia de valor onde está inserida a organização. Segundo ele, a cadeia de valores de toda organização possui nove categorias genéricas de atividades sendo elas divididas entre as de apoio e as primárias. As atividades de apoio seriam aquelas relacionadas a infra-estrutura da empresa, gerência de recursos humanos, desenvolvimento de tecnologia e aquisição. Para o mesmo autor, as atividades primárias genéricas de uma organização seriam: logística interna, operações, logística externa, marketing e vendas e, por fim, serviços. Assim ainda segundo as considerações desse autor, as atividades primárias seriam aquelas envolvidas na criação física do produto, na venda e transferência deste produto ao consumidor. Essas atividades seriam suportadas pelas atividades de apoio.

De forma mais detalhada, pode-se dizer que, para a implementação do método de custeio baseado em atividades, é fundamental esta classificação já que os custos consumidos pelas atividades secundárias devem ser alocados nas respectivas atividades primárias que suportaram.

Outra classificação possível é quanto ao grau de influência que se exerce sobre os fatores que motivam o consumo de determinada atividade.

“Convencionalmente, diz-se que o nível de influência é alto se conseguimos eliminar os fatores no período de até um ano; médio se os eliminamos no período entre um e dois anos e baixo se os influenciamos num período acima de dois anos” (Ching, 2001, p. 77).

A classificação das atividades é que vai pautar as medidas adotadas na gestão dos negócios de forma a otimizar os recursos empregados.

Desta forma conforme Ching (2001), a adoção de medidas corretivas que visem melhorar processos buscando redução de custos e melhoria de desempenho e qualidade, deve seguir a seguinte ordem:

- 1 - As atividades que não agregam valor, de alta influência devem ser as primeiras a serem trabalhadas. Deve buscar-se a adoção de medidas no sentido de eliminá-las melhorando a eficiência da área funcional
- 2 - As atividades que agregam valor, de alta influência, serão as próximas a serem tratadas. Deve buscar-se a melhoria na sua execução visando o aumento da eficiência e do desempenho e obtendo, por consequência, qualidade dos serviços que dela resultarem
- 3 - A seguir, devem ser administradas as atividades que não agregam valor, de media influência, buscando sua eliminação ou a redução do seu consumo
- 4 - As atividades que agregam valor de media influência , devem ser tratadas em seguida, visando melhorar a sua execução
- 5 - E por fim, devem ser tratadas as atividades que não agregam valor, de baixa influência, no sentido de eliminá-las ou reduzir o seu consumo.

Etapa 6 – Criar um mapa de atividades.

Esta etapa consiste em identificar a relação existente entre atividades, funções de negócio e processos de negócios.

Ao relacionar as funções, atividades e processos de negócios, obtém-se uma base de informações suficientes para que sejam projetadas atividades ou processos alternativos de negócios mais eficientes e que melhor satisfaçam ao cliente.

Para Brimsom (1996), essa etapa se compõe de duas fases: a primeira é a elaboração do mapa de atividades por função e a segunda consiste na elaboração do mapa de atividades por processo.

A seguir se apresenta a última etapa da aplicação da fase de Análise de Atividades na Gestão Baseada em atividades.

Etapa 7 – Finalizar e documentar as atividades.

Esta etapa consiste na elaboração da documentação de uma lista de atividades para suportar as análises proporcionadas pelas visões aqui demonstradas da Análise de Atividades em uma Gestão Baseada em Atividades. É importante ressaltar que a gestão dessa documentação deve ser imaginada da forma mais simples e menos custosa possível já que a Gestão por Atividades requer, como todas as ferramentas de gestão, ajustes e atualizações constantes.

2.7.2 - Seleção das bases de custo

Conforme Brimson (1996), antes de definir o custo de uma atividade, deve-se proceder a seleção das bases de custo. No processo de seleção é que ocorre a determinação do tipo de custo a ser utilizado, o horizonte de tempo desse custo e a classificação das atividades em relação ao ciclo de vida do produto ou serviço.

Por determinação do tipo de custo a ser utilizado, entende-se a seleção entre os tipos de custos existentes, como por exemplo, se custos reais ou orçados.

Para tornar mais claro o exemplo, compreendem-se como custos reais, “o valor exato pago por um fator de produção baseado em uma transação financeira (Brimson,1996, p.141).

Já os custos orçados serão aqueles obtidos como resultado do processo de orçamento operacional. Os custos orçados refletem as expectativas daqueles que produziram o orçamento de custos.

De qualquer forma, “a escolha dos modelos de custo é influenciada pelo modelo utilizado no sistema de contabilidade existente, mas este pode não ser o único fator influenciando a escolha” (Brimson, 1996, p. 141).

Cabe ainda determinar o período de tempo para os dados de custo a serem utilizados.

Para Brimson (1996), dados anuais são estáveis porém não refletem o dinamismo das mudanças nos negócios, já os dados de custo mensais são sensíveis às variações de curto prazo. *“É aconselhável utilizar dados trimestrais ou semestrais, mas deve-se ajustá-los continuamente para refletirem as mudanças no ambiente operacional – reorganizações, modificações de atividades e outros fatos semelhantes”* (Brimson, 1996, p.144).

Para finalizar a fase de seleção das bases de custo e partir para a fase de rastreamento dos custos, cabe classificar as atividades em relação ao ciclo de vida. Assim, se o resultado de uma atividade beneficia o período, seus custos devem ser alocados ao período atual; porém, se não beneficia o período do custo atual, deverá ser apropriada a medida que os seus benefícios se realizarem.

“A classificação do ciclo de vida relaciona as atividades ao período em que os benefícios aparecem e retrata a interdependência das atividades em períodos diferentes”. (Brimson, 1996, p. 145)

2.7.3 - Rastreamento dos recursos e alocação as atividades

Para que seja possível custear às atividades, é necessário identificar os recursos que são consumidos para, em seguida, atribuí-los as atividades.

Para Kaplan e Cooper (1998), um recurso é um grupo homogêneo de custos que representam uma função semelhante ou, no caso de recursos humanos, grupos que realizam trabalhos semelhantes.

Para Martins (1996), o custo de uma atividade representa todos os esforços e sacrifícios de recursos que foram utilizados para a execução dessa atividade.

Uma vez definidos os recursos, eles devem ser alocados as atividades.

Segundo Brimson (1996) os custos são identificados às atividades por relacionamento causal.

Os direcionadores de recursos servem para demonstrar a relação entre os recursos empregados na realização da atividade e a atividade executada.

Assim,

“para identificar os recursos às atividades da empresa, é necessário lançar diretamente os valores registrados nas contas do Plano de Contas as atividades ou, se isso não for possível, repartir esses valores entre as várias atividades realizadas. Faz-se essa partilha com base em direcionadores de recursos.” (Boisvert, 1999, p.64).

Porém, para Brimson (1996), nem todos os custos são efetivamente rastreáveis às atividades. Ou ainda “Poucas vezes é possível ou eficiente debitar diretamente 100% dos custos de um departamento às atividades. Como um método empírico, uma empresa deve buscar rastrear diretamente entre 80% e 90% de seus custos às atividades” (Brimson, 1996, p. 160). Ainda conforme Brimson (1996), é aconselhável que os custos não rastreáveis sejam alocados as atividades primárias com base no fator principal de produção do departamento.

Outra consideração importante com relação ao rastreamento dos recursos às atividades é que, conforme mencionado por Kaplan e Cooper (1998), o rastreamento de recursos, excetuando-se aqueles relativos a mão-de-obra, tem geralmente como base medições diretas ou uma previsão percentual dos recursos empregados por cada atividade. Como exemplo de medições, pode-se citar o tempo de utilização das máquinas, energia.

Esses autores ainda afirmam que, para a aplicação do rastreamento, não é necessária a realização de estudos profundos relativamente a tempo e movimento porque o que se pretende no custeio baseado por atividades é evitar ser precisamente incorreto, porém apresentando custos aproximadamente certos.

2.7.4 - Escolha e mensuração dos objetos de custo

Na aplicação do custeio baseado em atividades, uma vez custeadas as atividades, efetua-se a definição e mensuração dos objetos de custo.

“A finalidade para a qual a informação sobre o custo é necessária é conhecida como objeto de custo” (Ching, 2001, p. 99).

Sendo assim, a escolha dos objetos de custos dependerá das necessidades de informação apresentadas pelos gestores da organização. Por exemplo de objetos de custo, citam-se: cliente, fornecedor, setor do mercado, processos, tipo de cliente.

E, para que se realize a mensuração destes objetos de custo, torna-se necessário a seleção dos direcionadores de atividades que indicam o consumo de cada atividade por objeto de custo selecionado.

Para Martins (1996), os direcionadores de atividades identificam o modo como os produtos consomem atividades e servem para custear produtos ou outros objetos de custo.

Os direcionadores de custo são também denominados por Ching (2001) como medidas de saída de atividades. Ainda segundo este autor, as medidas de saída de atividade podem servir para direcionar as atividades aos consumidores dos custos: os objetos de custo. Também afirma que as medidas de saída de atividades podem servir para explicar os custos incorridos ou como medidas de desempenho.

A medida de atividade é o produto de uma atividade que pode ser representado em número de ocorrências da atividade por período ou período gasto na sua realização. A saída de uma atividade dispara a execução da atividade que se segue no processo em que se encontra.

E ainda, as medidas de atividade devem ser levantadas e selecionadas com o envolvimento dos gerentes e de suas equipes que são responsáveis pela execução da atividade que é consumida pelo produto ou serviço a ser custeado.

Alguns direcionadores são comuns a mais de uma atividade. Sendo assim poderia ser aplicada a decomposição multiníveis de custos para reduzir o número de atividades a serem relacionadas ao objeto de custo.

Para Boisvert (1999), a decomposição multiníveis dos custos e o processo de custeio de um determinado produto ou serviço dá-se em três fases. Na primeira fase, os recursos são

apropriados às atividades, na segunda fase, as atividades são agrupadas em centros de atividades e, na última fase, os centros de atividades são associados aos objetos de custo.

2.7.5 - Atribuição dos custos aos objetos de custo

A partir do momento em que foram identificadas as atividades, seus respectivos custos e direcionadores, a etapa que se segue é alocar os custos aos objetos de custo.

Para que seja possível atribuir os custos aos objetos de custo, é necessário identificar a quantidade de ocorrências das medidas de atividades, levando-se em consideração o período custeado e o serviço ou produto que consomem as atividades.

Em seguida deve-se determinar a frequência da ocorrência de uma medida de atividade.

“Caso existam registros atuais disponíveis no departamento de processamento de dados (números de notas fiscais emitidas, número de transações contábeis realizadas, número de alterações na lista de materiais no MRP II), ou na área de pesquisada, esta é a primeira e melhor fonte de dados do volume de atividades” (Ching, 2001, p. 95).

Convém ainda considerar se os custos a serem alocados são relativos a um determinado período de tempo. Desta forma, também o volume das medidas de atividade devem ser levantadas considerando esse período.

Ching (2001) acrescenta que, uma vez determinados os volumes das medidas de saída a serem utilizados no custeio por atividades, torna-se importante realizar a validação desses

volumes com as pessoas que efetivamente realizam estas atividades. Deve-se ponderar esses volumes, considerando os custos das atividades.

A partir do momento em que se conhecem os custos das medidas de saída de atividades, pode-se passar a fase de atribuição dos custos aos objetos de custo.

Quando da atribuição de custos das atividades aos objetos de custo, deve-se considerar duas regras: a da responsabilidade e a do tempo.

A regra da responsabilidade estabelece que o responsável pela origem da atividade é sempre o seu objeto de custo.

A regra do tempo estabelece que custos relacionados com objetos de custo de hoje podem ser atribuídos aos objetos de custo de hoje.

Torna-se então necessário conhecer-se o processo de consecução dos produtos ou serviços a serem custeados. Assim ocorre, uma vez que a atribuição de custos das atividades a seus objetos de custo exige atenção quanto a seqüência das atividades que são consumidas bem como quanto a hierarquia existente entre elas.

A partir deste conhecimento, os custos de cada atividade consumida pelo objeto de custo devem ser atribuídos a este objeto e por consequência obtêm-se a mensuração dos custos do mesmo.

3 - ESTUDO DE CASO

3.1 - Metodologia proposta para a realização do estudo de caso.

Pelos objetivos propostos com este trabalho e, considerando os conceitos anteriormente apresentados, decidiu-se estabelecer uma metodologia para a execução do estudo de caso.

Assim o estudo de caso realizado neste capítulo tem como unidade de análise a divisão Gesco da empresa Business Solutions do Brasil Ltda. Esse estudo trata, nesta ordem, os pontos conforme segue:

Considerações iniciais

A instituição, objeto da análise do estudo de caso que se realizará, bem como seu histórico.

A caracterização da unidade objeto do estudo de caso com a descrição dos principais serviços realizados, a descrição do processo de vendas e de implementação de serviços contábeis e financeiros aos clientes industriais.

A análise do atual sistema de custo adotado pela Gesco com a caracterização das práticas e sistemas de custos adotados para o custeio da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, a ilustração do plano de contas utilizado e uma breve consideração a respeito do comportamento dos custos.

A Gestão Baseada em atividades com o estudo de sua utilização e aplicação à área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, a apresentação das principais etapas da implementação da ferramenta, considerações com relação à fase de análise de atividades, a

aplicação da etapa de análise de atividades ao caso da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, a documentação do mapeamento das atividades por processos resultantes dessa aplicação, estudo dos resultados da aplicação dessa etapa na unidade de observação.

A ilustração da aplicação do método de custeio por atividades com a seleção das bases de custo, o rastreamento dos recursos e alocação das atividades, a demonstração da distribuição dos custos aos serviços prestados pela unidade de observação.

As constatações relativas aos resultados obtidos com aplicação da Gestão Baseada por Atividades na unidade de observação.

3.2 – Considerações iniciais

Neste capítulo, mesmo levando em consideração as etapas propostas pelos diversos autores tratados no capítulo anterior, por julgar suficiente ao alcance dos objetivos deste trabalho, optou-se por explorar a ferramenta gestão por atividades, utilizando a etapa de análise de atividades.

Julga-se que a aplicação e o estudo dessa etapa são de plena utilidade ao presente estudo de caso e que essa fase apresenta maior grau de aplicabilidade para prestadoras de serviços a grandes empresas industriais uma vez que não exige grandes investimentos na aquisição de programas computacionais. Mas o principal motivo pelo qual se optou por verificar a referida fase são os resultados relacionados à visibilidade e transparência do processo produtivo que se espera alcançar com o estudo de caso.

Quanto à aplicação do custeio propriamente dito, considerando-se as metas desta pesquisa e o contexto em que está inserida a unidade de análise, verificou-se que não seria possível demonstrar objetivamente a aplicação do método. Assim constatou-se que a aplicação do método de custeio de forma integral, nas condições atuais, não seria suficiente para verificar os resultados da aplicação da Gestão Baseada em Atividades. Essa constatação tornar-se-á mais evidente quando neste estudo de caso se apresenta a situação das metodologias de custeio atualmente utilizadas pela Gesco.

De qualquer forma, analisando-se as dimensões da unidade de análise, da unidade de observação, e das condições dos sistemas de custos e contabilidade atualmente utilizados, neste estudo, optou-se, apenas, pela demonstração de um exemplo da aplicação do método de custeio baseado em atividades. Esse exemplo é inserido neste trabalho a título de ilustração da possibilidade da utilização do custeio por atividades por empresas que prestam serviços a grandes empresas industriais e principalmente para verificar e demonstrar uma das visões possíveis quando da utilização do custeio por atividades.

3.3 - Histórico e apresentação da instituição objeto de estudo

A Gesco é uma empresa do Grupo Fiat, cuja atividade teve início na Europa no ano de 1997 como consequência da nova filosofia então adotada pelas empresas do Grupo Fiat. Essa estratégia consistiu em concentrar os esforços empresariais nos negócios para os quais cada empresa do grupo foi criada nos quais era realmente competitiva.

Naquele momento, a Gesco nasceu como a empresa responsável pela orientação e execução das atividades contábeis, administrativas e financeiras do grupo. Inicialmente, disponibilizou seus serviços para as grandes organizações integrantes do Grupo Fiat e mais tarde, a outras empresas não relacionadas com esse grupo.

Atuando no mercado da terceirização, a Gesco disponibiliza uma gama bastante variada de serviços a seus clientes. A Gesco propõe-se a desenvolver parcerias, trabalhando com as funções que lhe são transferidas pelo cliente de forma integrada, não se restringindo a locação de mão-de-obra.

Convém mencionar que esses serviços podem cobrir funções desde o faturamento com emissão do documento fiscal até as atividades de contabilização do recebimento bem como do respectivo controle/baixa do Contas a Receber.

A Gesco pode ainda realizar atividades relativas ao recebimento de mercadorias, ao registro e a entrada dos documentos fiscais nos sistemas de controle, com administração do Contas a Pagar, controle de Tesouraria, contabilização das entradas e as baixas de estoques bem como a contabilização dos pagamentos aos fornecedores.

Oferece, também, como serviços: controle, cálculo, pagamento e contabilização dos impostos e taxas; serviços de contabilização, conciliação contábil, geração de relatórios exigidos pela legislação societária, fiscal, elaboração de relatórios gerenciais que respeitam as exigências internas dos clientes, controle contábil fiscal e gerencial de ativos imobilizados, serviços administrativos relacionados à importação e exportação.

No Brasil, a sua criação deu-se em 1998 incorporando, naquele ano, 186 funcionários das empresas do grupo Fiat que, num primeiro momento, firmaram contrato de serviços com a Gesco: Fiat Automóveis, Teksid, Fiat Finanças, Magneti Marelli, New Holland, Fiat Allis, Iveco, Comau, Case Brasil.

Atualmente, em fase de forte expansão, sua carteira de clientes conta com praticamente todas as empresas que compõem o Grupo Fiat e outras organizações de grande e médio porte não relacionadas ao grupo, principalmente grandes empresas industriais.

A Gesco é resultado da adoção da estratégia, pelo Grupo Fiat, de aproveitar conhecimentos, práticas e tecnologias disponíveis dentro de tradicionais corporações do grupo

e oferecê-los a terceiros, transformando, assim, parcela expressiva de custos fixos das organizações Fiat em custos variáveis.

Uma explicação para a opção de utilização dessa estratégia é a disponibilidade de alto nível de especialização na prestação de serviços às empresas industriais de grande porte. Esse fato explica-se pela herança, cuja beneficiária foi a Gesco, das equipes e metodologias aplicadas e desenvolvidas pelas tradicionais organizações do grupo Fiat que atuam no ramo industrial. Essas organizações tradicionais do grupo são detentoras de grandes volumes de produção e de faturamento e, por conseqüência, apresentam alto grau de complexidade em seus processos e tecnologias e adquiriram, ao longo de sua existência, práticas de administração, contabilidade e finanças que podem ser aproveitadas por outras empresas industriais fora do grupo Fiat.

Para que se tenha uma idéia das dimensões e da capacidade de atuação da Gesco, segundo informações presentes na revista comemorativa do Grupo Fiat editada pela gerência de comunicação da Fiat do Brasil S. A em junho de 2001, o número de notas fiscais processadas chegou a 4 milhões enquanto que o número de lançamentos contábeis totalizaram 17,2 milhões e os processos de importação/exportação somaram 42 mil. Daquele momento até os dias atuais esses números cresceram ainda muito. No ano de 2001, a Gesco possuía cerca de três mil funcionários na América Latina.

Assim, com o desenvolvimento da estratégia mencionada e com os resultados iniciais obtidos pela Gesco e por outras empresas de serviços concebidas mais ou menos no mesmo momento, o Grupo Fiat resolveu criar um setor especializado em serviços denominado Business Solutions. Na Itália, esse setor passa a fornecer, por meio de várias empresas com naturezas jurídicas distintas: serviços de recursos humanos, gestão de propriedades, serviços de tecnologia da informação e comunicação, e serviços de “*E-Procurement*”, serviços financeiros contábeis e administrativos.

No Brasil, a criação deste setor materializou-se na criação da empresa Business Solutions do Brasil Ltda. que incorporou a Gesco. Assim, a Gesco passa a representar uma

divisão da empresa Business Solutions do Brasil Ltda. especializada em serviços financeiros, contábeis e administrativos.

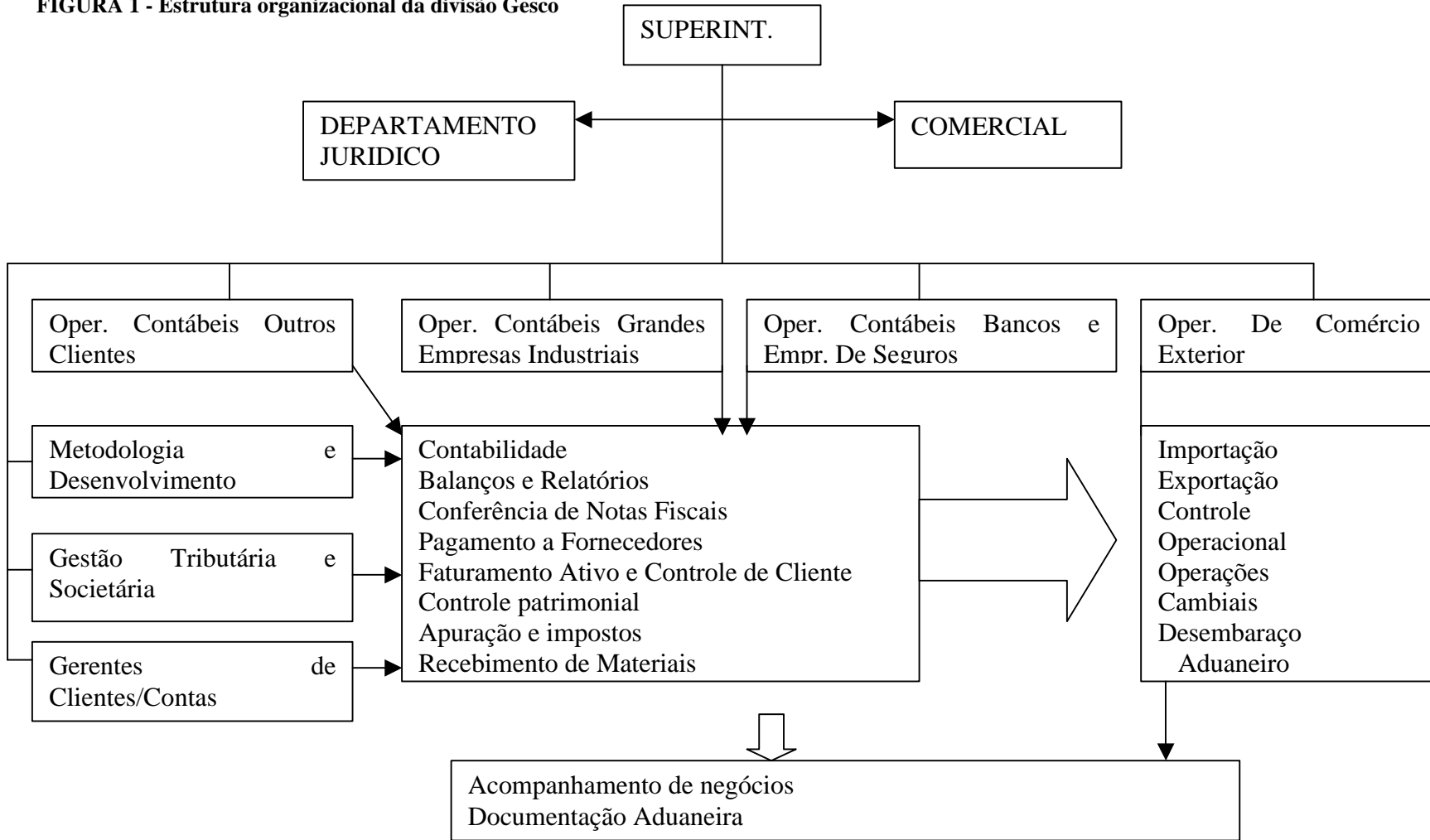
Resumindo, a Gesco explora o mercado das terceirizações, executando funções de contabilidade, administração e finanças que foram transferidas pelos seus clientes, esses são, em sua maioria, organizações industriais de grande porte. E é justamente essa divisão denominada Gesco, a instituição objeto do estudo de caso de Gestão Baseada em Atividades que se propõe neste trabalho.

3.3.1 - Estrutura organizacional da Gesco

Apesar de constituir uma divisão da empresa Business Solutions do Brasil, a Gesco reporta diretamente à Gesco Itália SPA, que possui personalidade jurídica específica, com uma superintendência no Brasil com autonomia integral para sua gestão de acordo com as estratégias mundialmente adotadas pela Gesco.

Quanto a sua estrutura organizacional, a Gesco é composta pelas macro-áreas ilustradas na figura 1. Porém, tendo em vista as constantes alterações no modelo organizacional, em contínuo desenvolvimento, é importante ressaltar que este era o modelo adotado em Janeiro de 2003.

FIGURA 1 - Estrutura organizacional da divisão Gesco



3.4 - Caracterização da unidade objeto de estudo

A unidade objeto de estudo é o que se chamou, por área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais. Vale mencionar que, na estrutura organizacional, essa área possui outra denominação conhecida internamente, porém optou-se, neste trabalho, por adotar essa denominação para tornar mais transparente a noção das atividades que se desenvolvem ali bem como dos clientes que essa área atende. Essa unidade responde pela execução e controle de serviços contábeis, administrativos e financeiros que são prestados a grandes clientes industriais da Gesco. Essa área possui uma gerência única que responde diretamente à Superintendência.

O setor de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais se subdivide em: Portaria/Registro, Contas a Pagar, Contas a Receber, Tesouraria, Controle Fiscal, Gestão de Ativo Fixo, e Contabilidade Geral. Cada setor possui um responsável que se reporta à gerência da área.

Cada setor divide-se, ainda, em células ou subsetores, que representam grupos de trabalho com funcionários dedicados exclusivamente a um determinado cliente, de onde se observa que a estrutura organizacional não está orientada por processos. Em alguns casos, como o do setor de Contabilidade Geral, cada célula possui um coordenador responsável.

Sendo assim, por exemplo, o setor Contabilidade Geral possui “n” células de forma proporcional à quantidade de clientes, que contratam os serviços, por exemplo, de elaboração das demonstrações financeiras societárias.

As atividades dessa área Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais realizam-se de forma centralizada, nos escritórios da Gesco, ou periférica, nos sítios de posse do cliente. A escolha do local ocorre conforme as necessidades para execução dos serviços ou de acordo com os contratos celebrados.

Para facilitar a administração, a maioria dos serviços, são preferencialmente executados no pólo localizado em Nova Lima (MG). Essa tendência de centralização seria melhor aproveitada com vistas ao alcance de eficiência se a estrutura organizacional fosse orientada por processos.

Deve-se ainda mencionar que, por se especializar na prestação de serviços às grandes empresas industriais, a execução dos serviços prestados pela Gesco é suportada por programas ou sistemas computacionais bastante complexos, e em alguns casos, bastante onerosos.

A complexidade dos sistemas e equipamentos adotados explica-se pelo volume de dados e processamentos que são realizados de forma contínua. A complexidade é também devida ao fato de que os sistemas Gesco são intermediados com os sistemas computacionais dos clientes ou, em alguns casos, os clientes adotam os mesmos sistemas e processos computacionais que a Gesco. Vale ressaltar que isso ocorre pela estratégia de parceria adotada pela Gesco na exploração do mercado de terceirizações de funções das grandes empresas industriais.

A quantidade de aplicativos de informática e as dimensões dos equipamentos utilizados dependem dos serviços contratados e das exigências e possibilidades dos clientes.

A realização do desenho dos sistemas constitui para a Gesco um dos itens mais difíceis na concepção dos serviços e contratos a serem oferecidos ao cliente.

3.4.1 - Descrição dos principais setores/departamentos da Área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais

Segue uma breve descrição a respeito dos serviços potencialmente executados pelos setores da na área Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais:

Portaria /Registro:

Executa atividades relacionadas com a entrada de mercadorias adquiridas ou com a expedição de mercadorias vendidas, consignadas ou devolvidas. Essas atividades compreendem as rotinas de recepção de motoristas e cargas, imputação de dados relativos às mercadorias entregues, devolução de materiais não solicitados, emissão de documentos de devolução por avaria ou excesso de programação, envio e emissão de documentos fiscais de mercadorias e subprodutos como, por exemplo, sucatas e refugos produtivos vendidos. Realiza, também, o registro nos sistemas operacionais de documentos fiscais enviados e recebidos, alimentando os programas relacionados ao Contas a Pagar, ao Controle Fiscal, à Contabilidade Geral e a outros sistemas de posse dos clientes.

Contas a Pagar:

Este setor realiza atividades relacionadas à verificação das faturas a pagar que foram registradas no setor de Portaria/Registro. Na maioria dos casos, verifica as condições nos pedidos de compra ou contratos emitidos, as programações/autorizações de entrada das áreas produtivas, a emissão do parecer quanto a qualidade. A realização dessa verificação depende, respectivamente, da área de Compras, do Planejamento de produção e do Controle de Estoques pertencentes aos clientes da Gesco.

Assim, o Contas a Pagar efetua a liberação dos pagamentos aos fornecedores sejam eles de materiais ou serviços. A maioria dos documentos é liberada para pagamento

automaticamente, de acordo com os programas e sistemas computacionais utilizados. A parte remanescente é alvo das análises efetuadas pelos funcionários do setor que providenciam a regularização das pendências.

Em conjunto com o setor de Contabilidade Geral, o Contas a Pagar se responsabiliza pela integridade das contabilizações realizadas tanto automaticamente como manualmente. Isso é imprescindível nos casos em que os sistemas computacionais utilizados não estão integrados.

Contas a Receber:

Executa os serviços relacionados ao pós-vendas sob a ótica contábil e financeira. Realiza o controle de recebimento com a baixa de duplicatas a receber pela conciliação entre valores recebidos efetivamente e a posição das duplicatas em aberto. Também efetua a gestão dos limites de crédito.

Como os demais setores, responsabiliza-se, em conjunto com o setor de Contabilidade Geral, pela integridade das contabilizações de contas a receber realizadas automaticamente ou manualmente.

Tesouraria:

Realiza a liberação de recursos financeiros para os pagamentos das faturas liberadas pelo Contas a Pagar.

É responsável pelas transações efetuadas com as instituições financeiras pelos sistemas computacionais.

Gerencia o relacionamento entre as instituições financeiras e os clientes Gesco.

E, ainda, em conjunto com o setor de Contabilidade Geral, é responsável pela integridade dos pagamentos e recebimentos contabilizados.

Controle Fiscal:

Desenvolve os serviços relacionados ao controle de tributos, considerados indiretos, para os clientes da Gesco.

Gerência e valida os dados relativos a impostos que são carregados nos diversos sistemas computacionais. Por exemplo, é o setor de controle fiscal que atualiza as alíquotas ou ainda as classificações fiscais relativas aos impostos incidentes sobre a produção de mercadorias.

Executa o cálculo, autoriza o pagamento dos tributos.

Realiza as atividades que tem por objetivo atender as obrigações acessórias relacionadas aos impostos, taxas e contribuições. Como exemplo de obrigação acessória atendida, pode-se citar a elaboração e manutenção dos livros fiscais exigidos pelas variadas legislações de impostos.

Realiza o atendimento e suporte às ações fiscais diversas realizadas pelos órgãos da administração pública.

É responsável, conjuntamente com o setor de Contabilidade Geral, pela correta contabilização de impostos indiretos.

Ativo Fixo:

É o setor responsável pela gestão contábil e legal dos itens classificáveis como Ativo Permanente Imobilizado segundo as exigências e orientações da legislação societária brasileira.

Realiza a contabilização dos itens de imobilizações em andamento.

Efetua a gestão contábil da depreciação individual e conjunta dos itens, bem como a amortização dos itens não tangíveis. Disponibiliza informações a respeito da realização dos bens ou direitos pela elaboração de relatórios com as despesas com depreciação/amortização.

Cabe mencionar que esses relatórios são emitidos sob a óptica das exigências legais ou mediante as necessidades gerenciais dos clientes, considerando-se as condições de realização/valorização dos bens e direitos conforme as decisões e políticas de cada cliente individualmente.

Efetua a gestão dos itens e dados carregados nos sistemas computacionais utilizados.

Responsabiliza-se pela conferência dos valores contabilizados, essa responsabilidade é partilhada com o setor de Contabilidade Geral.

Contabilidade Geral:

O setor de Contabilidade Geral possui, como principal e mais importante responsabilidade, a realização do fechamento do período contábil com a emissão de relatórios contábeis e financeiros e transmissão de informações contábeis financeiras aos departamentos de controladoria do cliente. Esse serviço tem periodicidade mensal.

Os relatórios produzidos pelo setor de Contabilidade Geral são elaborados, respeitando-se as exigências da legislação societária e fiscal e de acordo com normas e práticas gerenciais adotadas pelo cliente. O que determina se os relatórios disponibilizados serão produzidos unicamente segundo a lógica da contabilidade financeira ou não são os contratos firmados entre a Gesco e seus clientes.

No caso de clientes multinacionais controlados por organizações externas, pode ser efetuada a transmissão dos demonstrativos financeiros contábeis a uma ou a várias entidades segundo as necessidades do cliente.

Outra atividade realizada pela Contabilidade Geral é a permanente verificação da integridade dos dados contabilizados. Essa verificação dá-se conjuntamente com os demais setores da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais.

Essa prática é concebida pela Gesco como imprescindível nos casos em que os serviços são executados em sistemas intermediados, e não integrados, com os sistemas dos clientes.

O setor pode realizar ainda constantes auditorias contábeis internas, para os clientes que têm sua contabilidade gerencial produzida pela Gesco. Essas auditorias objetivam garantir que as contabilizações obedecem as práticas, fluxos de contabilização e plano de contas estabelecido pelos clientes em parceria com a Gesco.

O setor de Contabilidade Geral realiza ainda lançamentos contábeis de forma manual que podem ser ajustes contábeis ou provisões contábeis estratégicas. Essas provisões contábeis podem ser relacionadas às práticas gerenciais do cliente ou às exigências legais societárias e /ou fiscais.

Deve-se considerar que o setor de Contabilidade Geral é o principal responsável pelo relacionamento com os órgãos de Controladoria do cliente e para tanto pode executar outras atividades relacionadas à produção de informações contábeis financeiras a qualquer momento, sob demanda da clientela.

A Contabilidade Geral da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais efetua o cálculo e autoriza o pagamento dos tributos, considerados diretos, pela legislação tributária; realiza o atendimento das obrigações acessórias relativas a esses tributos e presta suporte às ações fiscais realizadas pelos órgãos vinculados à administração pública.

Por fim, é a Contabilidade Geral o setor responsável pelo suporte e atendimento às necessidades da auditoria independente contratada pelo cliente, seja para atender as exigências da legislação societária seja para atender às exigências das empresas controladoras dos clientes Gesco.

É importante ressaltar que muitos clientes contratam serviços parciais da Gesco e que nem todas as atividades potencialmente oferecidas pelos setores mencionados são utilizadas ou contratadas pelos clientes.

Verifica-se assim que o processo produtivo da área Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais possui variadas linhas de produção para a manutenção das funções transferidas pelos clientes ali atendidos.

Convém ainda considerar que este trabalho não foi taxativo ou exaustivo ao citar ou explicar os serviços realizados por cada departamento ou setor, por entender que não seria útil ao alcance dos objetivos limitados desta pesquisa na verificação dos benefícios esperados pela aplicação da Gestão por Atividades.

Importa mencionar que muitos dos serviços prestados, realizados pelos setores são comuns a vários clientes. Isso ocorre, considerando-se a existência de variada gama de serviços, ou ainda a diversidade dos setores econômicos em que atuam os clientes industriais da Gesco que são atendidos pela área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais.

3.4.2 - Descrição do processo de venda e de implementação de serviços aos clientes industriais

Para que seja possível a visualização do segmento de mercado de terceirização explorado pela Gesco, torna-se necessária a descrição do processo de venda e do de implementação de serviços em um novo cliente. Convém esclarecer que, no caso de cliente que já seja contratante de serviços da Gesco, o processo abaixo descrito pode ou não ser

parcialmente aplicado, dependendo da urgência, da complexidade e o grau de parceria na realização dos processos já existentes entre o cliente e a Gesco.

Pode-se dizer de forma sintetizada que, conforme se verifica na estrutura organizacional apresentada anteriormente, a Gesco possui um departamento comercial que é responsável pela apresentação e entrega de propostas de serviços aos potenciais novos clientes.

Atualmente, a própria Superintendência participa ativamente do processo de apresentação dos serviços oferecidos pela Gesco às empresas.

Assim, após o primeiro contato, é comum que as organizações interessadas solicitem a elaboração de propostas de serviço com as respectivas ofertas de preço.

Então, sendo formalizada a solicitação de uma proposta pelos potenciais clientes, a área Comercial realiza uma visita na empresa interessada para verificar aspectos de caráter geral que permitam a geração de uma macrosolução de serviço para o futuro cliente. É também, nesse momento, que o grupo de trabalho da área Comercial coleta dados que permitirão a área de Metodologia definir uma equipe para realizar o processo de coleta de informações conhecido, na Gesco, por Levantamento de Processos do Cliente. A área de Metodologia, de posse das informações iniciais coletadas pela área Comercial, realiza, com o consentimento do potencial cliente, um levantamento detalhado onde produz um documento que contém informações relevantes relativas às áreas ou atividades a serem terceirizadas por ele.

Como exemplos de informações coletadas na fase de levantamento que servem para fundamentar a elaboração da proposta e a oferta de serviço tem-se: o volume de dados processados ou transações efetuadas nas áreas cujas funções serão transferidas à Gesco, a quantidade de funcionários que ali trabalham, o atual nível de qualidade dos serviços, os sistemas e programas de informática utilizados, a legislação pertinente que deve ser aplicada, os interesses e intenções da diretoria do cliente em potencial quanto ao que se espera dos processos que seriam transferidos.

De posse dos dados suficientes para a emissão de uma proposta de serviços, e com a estimativa de mão-de-obra necessária para o atendimento do cliente, são eles repassados para o setor de Controladoria Gesco.

Com base nos custos esperados para a realização dos serviços, a área de custos vinculada à Controladoria da Gesco estabelece a oferta, contendo o preço do serviço. Vale ressaltar que a precificação da oferta é realizada sob a supervisão direta da Superintendência e com o permanente suporte da área de Metodologia.

De posse da oferta, a área Comercial realiza o contato com o futuro cliente e formaliza a proposta.

Ao aceitar a proposta, providencia-se, com apoio do departamento jurídico, a elaboração do contrato. Juntamente ao contrato, elabora-se também o que é denominado de Acordo de Nível de Serviços ou Nível de Serviços Contratados. A elaboração de um Acordo de Nível de Serviços completo e eficaz, representa atualmente um dos maiores desafios à Gesco. Um Acordo de Nível de Serviços bem elaborado exime a Gesco da maioria dos riscos inerentes a sua atividade de negócio, bem como ao segmento de mercado onde atua. Esse acordo traduz-se em uma carta detalhada com a definição de responsabilidades recíprocas da parceria adotada entre a Gesco e seus clientes.

Para que se compreenda por que a elaboração deste acordo representa atualmente um dos maiores desafios para a Gesco, deve-se considerar que ele contém detalhadamente, dentre outras definições: quais serviços serão oferecidos pelo preço da oferta, qual a frequência destes serviços, como serão realizados, quais os aplicativos de informática serão utilizados, como será a forma de avaliação dos serviços da Gesco pelo cliente e quando esta avaliação se dará, quais são as responsabilidades do cliente para garantir que os serviços fornecidos atenderão aos requisitos de qualidade e pontualidade.

Assim, a produção de um Acordo de Nível de Serviços claro e objetivo para as partes representa uma vantagem competitiva, uma vez que o cliente sabe o que está adquirindo e o que deverá fazer para garantir ou melhorar o desempenho das atividades transferidas à Gesco.

A Gesco não é uma grande empresa de cessão de mão-de-obra porque optou por explorar o segmento de mercado de terceirização para grandes empresas industriais, oferecendo soluções integradas aos processos de negócios de seus clientes.

Fato que corrobora a afirmação do parágrafo anterior é que, após firmado o contrato, se estabelece, conjuntamente com o cliente, um cronograma de ações que será executado pela área de Metodologia com o apoio da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais sob a supervisão da Superintendência e com o envolvimento do cliente.

A partir deste ponto do processo, a área de Metodologia define o modo, as datas e os processos a serem utilizados na transferência das atividades realizadas pelo cliente para a Gesco. O tempo previsto no cronograma dependerá da dimensão e da complexidade das funções a serem transferidas. É comum que a transferência de serviços de um cliente para a Gesco esteja vinculada à aquisição e utilização de novos programas computacionais. Esse fato acresce complexidade à transferência. Tendo em vista o exposto, as soluções de serviço propostas pela Gesco vêm, muitas vezes, acompanhadas por projetos de implementação de programas e sistemas computacionais em parceria com o cliente e outras empresas especializadas.

O processo de implementação da transferência dos serviços do cliente para a Gesco ocorre com o envolvimento da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais. Essa área disponibiliza seu pessoal para ser treinado e orientado pela Metodologia.

Uma vez concluído o processo de treinamento, a realização dos serviços pela área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais é acompanhada e orientada pela área de Metodologia. Para ilustrar: o grupo de trabalho da Metodologia realiza o suporte ao Setor de Contabilidade Geral do momento da realização da primeira tarefa desenvolvida pela Gesco

para o cliente até um ou vários encerramentos contábeis mensais. O período de suporte ou acompanhamento dependerá do andamento dos serviços e dos problemas iniciais encontrados.

Concluída essa fase, o setor de Operações Contábeis assume totalmente os serviços e a área de Metodologia passa a atender sob demanda conforme as necessidades apresentadas quando da consecução dos serviços.

O papel e a importância do setor de Metodologia, observados na Gesco, são mais uma característica específica de uma empresa prestadora de serviços contábeis e financeiros que oferece seus serviços a grandes organizações industriais em regime de parceria.

Conforme mencionado, nem todos os serviços são contratados, trilhando o caminho apresentado muitos deles são prestados em regime de máxima urgência como, por exemplo, quando ocorrem as transformações societárias, fusões, cisões, incorporações, que envolvam os tomadores de serviço da Gesco. Esses eventos, por suas características particulares, podem exigir grande agilidade na implementação e entrega do serviço.

Para ser competitiva, a Gesco deve realizar o processo que vai da venda à implementação do serviço no menor tempo possível e com o menor impacto para o cliente.

Qualquer decisão equivocada nessa fase pode acarretar a inviabilização da venda, o comprometimento da qualidade dos serviços prestados, expondo a Gesco a riscos contratuais e a danos de imagem. Ou ainda, ao fechar um contrato sem o eficiente desenho do serviço, a Gesco, por não visualizar corretamente os custos relativos, opera com perdas consideráveis.

3.5 - Análise do atual sistema de custos adotado pela Gesco

Na análise do atual sistema de custos apresentado neste estudo, vale considerar que, os valores e títulos das contas citadas não devem ser tomados como literais. Isso ocorre por razões já expostas nas limitações desta pesquisa.

E ainda, tendo em vista a preocupação de resguardar a empresa, os valores e títulos que expressam as naturezas de custo, foram propositalmente modificados sem, contudo, invalidar as conclusões expostas.

3.5.1 - Características das práticas e sistemas de custeio adotados pela Gesco para a área de Operações Contábeis de Empresas Industriais:

A primeira característica é: os atuais sistemas de custeio utilizados pela Gesco que não estão integrados com as necessidades de gerência da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais.

Verifica-se, então, nessa área, que muitas informações de custeio são desconsideradas nas decisões de orientação e correção dos processos produtivos de consecução dos serviços.

As informações disponibilizadas por esses sistemas não possuem atributos suficientes para auxiliar as melhorias no processo de produção dos serviços ou permitir correções permanentes nos processos produtivos. Muitas das vezes, na Gesco, o nível de agregação das

informações de custeio fornecidas aos gestores, torna-as incompreensíveis ou inutilizáveis para o fim mencionado.

Assim ocorre porque “a maioria das empresas de serviços sofre de distorções nos valores referentes aos custos; elas não possuem números relativos aos custos, pois não medem os custos de produção de seus produtos individuais. As empresas de serviço possuem sistemas financeiros que medem e controlam os custos em centros de responsabilidade. Mas desconhecem os com produtos, serviços e clientes individuais e não sabem coisa alguma sobre os custos dos processos que realizam” (Kaplan e Cooper, 1998, p.28).

Outro aspecto é que muitos custos indiretos não são atribuídos aos serviços, distorcendo os valores apresentados nos relatórios de custos apresentados aos gestores. Em consequência dessa não integração, as informações do tipo orçado versus realizado, são praticamente o único foco da atenção dos gestores envolvidos na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais uma vez que desvios pesam em suas avaliações profissionais.

Na área de Controladoria da Gesco são realizados vários tipos de análises e controles de custos com a finalidade de precificação e apuração de resultados sob a óptica gerencial.

Não pretendendo esgotar todos os métodos utilizados para o custeio na Gesco e por questões de limitações desta pesquisa, optou-se por tratar, de forma breve, de um dos tipos de controle dos custos, executado pela Controladoria, relativo ao custeio da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais.

Esse sistema possui a finalidade de atender a algumas das necessidades de informações para a tomada de decisão. É realizado por meio de processamento e registros em aplicativo de informática exclusivo para a finalidade de custeio.

Nesse programa, os custos são acumulados, considerando-se a classificação em direto e indireto em relação à área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, utilizando-se para tanto de contas/grupos de contas contábeis de custos previamente orçadas.

A atribuição dos custos indiretos ocorre com base em rateios diversos, estabelecidos de forma consensual entre a Superintendência e a área de custos e com base em análises mais ou menos subjetivas.

Para a maioria dos itens indiretos, a atribuição dos custos efetua-se com base no número de empregados envolvidos nas operações.

Uma vez apurados os valores totais de custo por natureza, para a área de Operações Contábeis, efetua-se a distribuição dos custos por setor quais sejam: Contas a Pagar, Contabilidade Geral, Contas a Receber, Tesouraria, Controle Fiscal, Portaria/Registro, Gestão do Ativo Fixo. E, mais uma vez, essa distribuição leva em consideração o número de funcionários que trabalham de forma exclusiva para cada setor.

Em seguida, os custos indiretos atribuídos aos setores sofrem ainda outro processo de rateio que aloca os custos aos respectivos clientes sempre com base no número de empregados utilizados diretamente e exclusivamente para cada cliente.

Os funcionários que executam serviços para vários setores representam sempre custos indiretos a serem rateados.

Outra importante consideração é que apesar de outras áreas, como por exemplo, a área de Metodologia, estarem constantemente desenvolvendo trabalhos sob demanda para os mais variados setores da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, o referido sistema de custeio não considera os custos envolvidos nessas prestações internas de serviço.

3.5.2 - Ilustração de Plano de Contas utilizado

O sistema de custeio em questão adota um elenco de contas específico para o centro acumulador de custos da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais.

Deste modo, para melhor ilustração do exposto, segue uma lista, contendo algumas das principais tipologias de custo tratadas por esse sistema quando do processo de custeio dos serviços da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais. Vale repetir que muitos títulos das contas contábeis foram alterados ou omitidos e agrupados para resguardar a entidade objeto deste estudo:

1 – Grupo Custos com Mão-de-Obra
1.1 – Salários
1.2 – Despesas com Horas Extras
1.3 – Férias
1.4 – Participação no Resultado
1.5 – Encargos Sociais
1.6 – Despesas com PAT
1.7 – Vale transporte
1.8 – Assistência Médica e Odontológica
1.9 – Seguro de Vida em Grupo
2 – Grupo Custo com Serviços de Terceiros
2.1 – Consultoria Empresas Parceiras
2.2 – Consultoria Terceiros

2.3 – Outros Serviços
3 – Grupo Custos com Informática
3.1 – Rotinas de Processamentos de Dados
3.2 – Manutenção de Equipamentos
3.3 – Suporte
4 – Grupo Custos com Viagens e Transportes
4.1 – Aluguéis de Veículos
4.2 – Viagens
4.3 – Manutenção de Veículos Próprios
4.4 – Combustíveis
5 – Grupo Custos com Comunicações
5.1 – Despesas com Telefone
5.2 – Despesas com Correios e Malotes
5.3 – Fretes
6 – Grupo Custos com Aluguel
6.1 – Aluguel de Imóveis
6.2 – <i>Leasing</i> de Equipamentos
7 – Grupo Custos com Manutenção dos Escritórios
7.1 – Energia Elétrica
7.2 – Fotocópias
7.3 – Despesas com Materiais de Escritório
7.4 – Manutenção e Reparos

7.5 – Conservação e Limpeza
8 – Grupo Outros Custos
8.1 – Despesas com IPTU
8.2 – Despesas com Condomínios
9 – Grupo Outros Custos com a Gestão
9.1 – Custos diversos de Gestão e Representação

QUADRO 1 -

3.5.3 - Consideração em relação ao comportamento dos custos

Verificando os cinco primeiros meses do ano de 2002, constatou-se que os custos indiretos representaram algo em torno de 30% a 40% dos custos totais da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais.

Para tecerem-se algumas considerações com base nas informações de custeio fornecidas pelo sistema atual tomou-se o mês de maio de 2002, escolhido por ser um dos períodos menos influenciados pela sazonalidade das exigências legais que sobrecarregam as funções contábeis e legais.

Assim, verificando as contas mais representativas do relatório Orçado versus Realizado da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais do mês de maio de 2002, foi possível verificar que

- o montante dos custos com horas extras excedeu em cerca de 70 % o valor orçado;
- os custos com serviços de terceiros excederam em 50 % o valor orçado;
- os custos com energia elétrica representam o dobro do valor orçado;
- os custos com comunicações excederam em cerca de 60 % do valor orçado;
- os custos com funcionários temporários e estagiários excederam em 100 % do valor orçado.

A explicação para essas variações desfavoráveis é facilmente obtida pela comparação dos relatórios de custos com os controles de horas trabalhadas e com os relatórios de

acompanhamento de *performance* ou mesmo através de entrevistas não estruturadas com os responsáveis por cada setor.

E, apesar de tratar-se de um mês que não sofre grandes influências de sazonalidade, constata-se que a variação negativa nos custos se deve, sobretudo, ao acréscimo não previsto das horas trabalhadas e a contratação, também não prevista, de mão-de-obra especializada para compor as chamadas forças tarefa.

Uma das causas para que ocorresse o aumento na demanda por mão-de-obra para realização dos serviços no mês de maio de 2002 foram os inúmeros serviços que tiveram de ser novamente trabalhados para que os clientes não sofressem qualquer prejuízo por atraso ou pela perda de qualidade.

Outra causa que deve ser mencionada são as solicitações pelos clientes de diversos trabalhos específicos não rotineiros que não representam novos faturamentos por estarem subentendidos nos contratos de serviços acordados entre a Gesco e seus clientes, porém sua ocorrência não pode ser prevista com antecedência. Vale considerar que grande número destas atividades não representam novidades para funcionários e gestores quanto ao modo de execução.

Pode-se constatar que para que fosse possível uma redução de custos eficaz na Gesco, seria necessário que os problemas fossem solucionados na linha de produção dos serviços, eliminando erros e efetuando correções permanentes na cadeia produtiva. Só assim seria possível eliminar e evitar ao máximo as atividades de trabalho refeito que consomem tantos recursos relacionados à mão-de-obra na Gesco. Para efetuar tais correções, torna-se imprescindível conhecer o processo produtivo em que as ações são tomadas, pois só sob as ações é que se podem tomar medidas corretivas permanentes.

Assim, constatou-se que, na Gesco, seria oportuna a implementação de uma ferramenta que permitisse uma gestão mais eficiente dos custos e principalmente dos processos relacionados com a área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais.

Ainda se constata que é muito difícil para os gerentes identificar onde e quando ocorrem as causas dos problemas que vem onerando os custos e prejudicando a qualidade dos serviços, provocando trabalho reiterado. Isso ocorre porque, devido à complexidade e variedade das atividades realizadas na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas, dominar os processos produtivos depende da existência de um banco de dados com informações suficientes para a ilustração e mapeamento das fases da produção.

Constatou-se, também, conforme mencionado, que, atualmente, a área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais tem seu processo produtivo orientado de forma departamentalizada. Esse fato dificulta ainda mais a atuação dos gestores, pois os departamentos traduzidos em setores e células mascaram e distribuem as ineficiências entre todos os setores e funcionários indistintamente.

Existe, na Gesco, a demanda por ferramentas gerenciais capazes de fornecer informações produzidas a partir da realidade de seus processos produtivos. Essa afirmativa encontra sustentação no fato de que, considerando os relatórios e justificativas apresentadas nos documentos da Gesco, a eliminação ou redução dos custos depende da adoção, por todos os gestores, de medidas corretivas na cadeia de produção ou de melhor conhecimento dos Níveis de Serviço Contratado ou Acordo de Serviço.

Vale recordar que, por Nível de Serviço Contratado, compreende-se a descrição, acordada entre a Gesco e seus clientes, que deve ser bastante completa, contendo os tipos de serviços e as atividades que podem ser solicitados em conformidade com o contrato firmado.

Considerando o exposto, apresenta-se, a seguir, uma ferramenta gerencial que se entende seja capaz de produzir resultados positivos na solução desses problemas:

- a Gestão Baseada em Atividades.

3.6 - Gestão Baseada em Atividades: sua utilidade para o caso tratado neste trabalho

Grande parte dos autores que tratam da gestão Baseada em Atividades e do método de Custeio Baseado em Atividades julga que a aplicação desta metodologia teria resultados mais evidentes sempre que se fossem satisfeitas duas condições: diversificação dos produtos e grande participação dos recursos indiretos no montante dos custos totais de produção.

No caso da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais da Gesco, verificou-se que

Os serviços produzidos e os processos necessários para a consecução desses serviços são, conforme apresentado neste trabalho, de uma grande variedade.

Observa-se então que a aplicação da gestão Baseada em Atividades na Área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, como ferramenta para a produção de informações gerenciais, estaria em condições de apresentar resultados positivos.

Portanto, apesar das limitações já explicitadas quanto à coleta e a divulgação das informações de custeio, decorrentes das solicitações da entidade objeto deste estudo de caso, propõe-se, no tópico a seguir, a adoção da gestão Baseada em Atividades.

Entende-se que, apesar de não ter sido possível experimentar a aplicação detalhada e completa do método de Custeio Baseado em Atividades para toda a área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, foi possível averiguar os resultados proporcionados pelo banco de informações que é gerado a partir do seu processo de implementação. Por exemplo, a fase relacionada à análise de atividades permite o mapeamento das atividades e a identificação dos processos produtivos para que os gestores possam atuar de forma preventiva e corretiva.

Assim, ao conhecer as atividades e o processo que elas compõem, os gerentes estariam mais aptos a eliminar atividades desnecessárias. Seriam, também, capazes de identificar atividades mais relevantes para o cliente, redirecionar recursos para os gargalos de produção dos serviços. Dessa forma, os custos seriam reduzidos de modo mais duradouro do que pela aplicação de medidas que se baseiam unicamente na simples eliminação dos recursos e limitação dos gastos operacionais.

Também, como consequência de decisões mais amparadas pelas visões proporcionadas pela Gestão por Atividades, os gestores seriam capazes de maximizar a qualidade e aumentar o reconhecimento do valor dos serviços pelo cliente.

Para sintetizar: devido aos desafios e problemas enfrentados atualmente pela Gesco bem como as oportunidades que surgem no segmento de terceirização onde atua, a aplicação da Gestão Baseada em Atividades, ainda que se limite à fase de Análise de Atividades, pode proporcionar a ela ou a empresas de sua dimensão, resultados de imediato valor estratégico.

3.7 – Aplicando a gestão Baseada em Atividades

3.7.1 - Considerações iniciais

Para compreender o aproveitamento da utilização da Gestão por Atividades, na Gesco torna-se imprescindível definir o fundamento que será utilizado.

Conforme já destacado, a aplicação do custeio por atividades pode ser dividida em uma série de etapas ou fases, porém, neste tópico aplicá-se a etapa de análise de atividades.

3.7.2 - Considerações iniciais sobre a aplicação da etapa de Análise de Atividades

Considerando-se os problemas verificados na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, tratados nos tópicos anteriores deste trabalho, constatou-se que os benefícios mais duradouros esperados pela aplicação da ferramenta Gestão Baseada em Atividades podem ser obtidos como resultado da aplicação criteriosa da fase de análise de atividades.

Como visto a análise de atividades procura decompor as operações de uma empresa em atividades evidenciando as mais importantes. Uma vez executada a análise de atividades, o controle sobre os processos de negócio se torna mais fácil.

Verificou-se que no caso da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, o principal insumo é a mão-de-obra qualificada. Sendo assim, para garantir a qualidade de seus serviços e facilitar a compreensão dos objetivos e metas da organização pelos funcionários torna-se necessário um sistema de gestão transparente com uma linguagem comum que possa facilitar a transferência de informações internamente. Nesse caso a aplicação da análise de atividades seria apropriada.

Para atender aos objetivos deste trabalho, a melhoria da qualidade e da pontualidade na prestação de serviços por si só representaria vantagens competitivas duradouras para a Gesco. Portanto a presente proposta de aplicação da ferramenta para a consecução desses objetivos focou esta etapa da aplicação da Contabilidade por Atividades.

Ao aplicar a fase de análise de atividades deve-se buscar a compreensão do que a empresa realiza, de quais seus processos de negócio mais importantes, quais as atividades necessárias para o desenvolvimento desses processos e sobre quais dessas atividades deve-se concentrar os esforços das equipes.

Apesar do que foi descrito no capítulo anterior com relação à importância de se realizar uma avaliação de atividades considerando as medidas de desempenho no que diz respeito ao aproveitamento dos benefícios da gestão por atividades, neste trabalho, optou-se por não se evidenciar quais seriam as medidas de desempenho mais apropriadas às atividades levantadas na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais. Isso por entender que qualquer escolha seria inconsistente sem a participação direta dos gestores e funcionários envolvidos. Também teria pouco significado para ilustração da Gestão por Atividades com vistas a atender os objetivos propostos neste estudo.

3.7.2.1 - Aplicação da Análise de Atividades na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais

Etapa 1 – Determinação do escopo da análise de atividades.

O primeiro passo da aplicação da fase de análise de atividades é definir de forma clara qual é o problema ou negócio que deverá ser objeto da análise. Essa definição tem por objetivo delimitar de forma segura qual a amplitude da análise de atividades.

No caso deste estudo, o escopo para a Análise de Atividades é o conjunto de processos de consecução de serviços desenvolvidos na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais. O foco é o desenho destes processos.

Etapa 2 – Determinação das unidades da análise de atividades.

O próximo passo consiste na definição dos grupos ou departamentos que possuam um objetivo comum e único visando a garantir a compreensão da organização ou unidade analisada de forma integral.

Para a proposta tratada neste trabalho, escolheu-se como unidades da análise de atividades os departamentos ou setores integrantes da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais: Contas a Pagar, Contas a Receber, Contabilidade Geral, Tesouraria, Gestão do Ativo Fixo, Controle Fiscal, Portaria/ Registro.

Cada um desses setores pode representar um único serviço ou desenvolver atividades que visam a atender a um objetivo mais ou menos comum aos setores.

Etapa 3 – Definição das atividades.

Nesta etapa devem ser listadas todas as atividades relevantes desempenhadas por uma unidade de Análise de Atividades.

Conforme apresentado no capítulo 2 deste trabalho pode-se realizar a definição das atividades utilizando-se duas metodologias principais. Uma delas consistiria em começar pela definição dos principais processos para, em seguida, identificar as atividades e, posteriormente, dividi-las em tarefas. A outra metodologia consistiria em começar pela identificação das tarefas que seriam agrupadas em atividades, que por sua vez seriam agrupadas em processos.

Outra importante decisão a ser tomada para a aplicação desta etapa da análise de atividades diz respeito às técnicas ou técnica que será empregada para a coleta de informações que subsidiarão a definição das atividades.

Com relação às técnicas de coleta de informações é importante considerar que, na implementação da Gestão Baseada em Atividades para empresas do porte da Gesco, a utilização de informações que já estão disponíveis no momento em que se inicia a aplicação da fase de definição de atividades torna o processo menos oneroso, mais ágil e por consequência mais eficiente.

A possibilidade de haver um banco de informações anterior à aplicação da fase de análise de atividades pode ser explicada da seguinte forma: empresas de grandes porte, como

a Gesco, habitualmente, adquirem pacotes com soluções administrativas de consultorias especializadas. Normalmente as soluções apresentadas pelas consultorias estão documentadas de acordo com exigências presentes nos contratos de prestação de serviço. Mas, mesmo quando não esteja presente essa exigência no contrato, essas consultorias ao tentar propor soluções normalmente produzem documentação abundante que pode conter informações para a definição das atividades. Sabe-se que essa documentação pode ser gerada para justificar os serviços prestados ou embasar suas soluções apresentadas.

Assim, para o desenvolvimento da proposta deste estudo de caso, optou-se por utilizar-se uma combinação de técnicas na definição de atividades que, se julga, apresente o menor custo e sejam suficientes para demonstrar os resultados da aplicação da Análise de Atividades em empresas de serviços do porte da Gesco e que, explorem o segmento de mercado da terceirização de processos de grandes empresas industriais.

Portanto, ao proceder a apresentação da Análise de Atividades da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, na etapa de Definição de atividades demonstrada, utilizou-se, principalmente, a combinação dos procedimentos de análise dos registros históricos, de análise dos processos de negócio e da análise das funções de negócio que foram abordados no capítulo 2.

Também foram aproveitadas as documentações geradas pela própria Gesco para a definição de atividades.

Etapa 4 – Racionalizando as atividades.

Uma vez definidas as atividades, deve-se efetuar a sua racionalização agregando ou decompondo as atividades levantadas com objetivo de produzir uma lista de atividades. Deve-se tomar cuidado para não agregar demasiadamente as atividades gerando uma lista muito simples ou decompor excessivamente gerando uma lista muito complexa de difícil utilização.

Pelo exposto no parágrafo anterior, procurou-se elaborar uma lista que contenha as atividades mais relevantes e com maior impacto sobre a qualidade e velocidade de execução dos serviços sem, contudo, incorrer em custos de implementação desnecessários para o alcance dos resultados propostos pela utilização da ferramenta Gestão Baseada em Atividades.

Mesmo considerando que em muitos casos as atividades sejam excessivamente globais para que se possa implementar alguma mudança e, que seria conveniente o detalhamento das tarefas que compõem essa atividade, neste trabalho, optou-se, por não detalhar as tarefas executadas em cada atividade levantada na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais. Apresentou-se, como se vê nos tópicos seguintes, uma espécie de dicionário de atividades que contém a descrição das atividades levantadas e sua definição.

Assim procedeu-se pelos motivos que são listados a seguir:

devido a dimensão dos clientes atendidos e serviços executados pela área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, bem como a utilização programas de informática variados para o desenvolvimento de atividades, o volume de tarefas relevantes é bastante expressivo, inviabilizando a exposição neste trabalho;

- para resguardar os clientes da Gesco;
- e, principalmente, por considerar que a própria atividade aqui levantada é suficiente para a compreensão do tipo de tarefas que são executadas e o atendimento dos objetivos deste trabalho.

Etapa 5 – Classificação em Atividade Primárias e Secundárias.

Considera-se que a aplicação da análise da cadeia de valores tratada por Porter (1992) que decompõe a organização em atividades será proveitosa para a definição dos objetivos do nível de serviço contratado entre o cliente e a Gesco e é uma ferramenta útil para determinar o

grau de parceria entre eles. Porém, para este estudo de caso que se propôs verificar, os resultados da aplicação da Gestão Baseada em Atividades a uma área específica da Gesco preferiu-se classificar as atividades primárias ou secundárias de acordo com a abordagem de Brimson (1996).

Essa classificação é muito importante seja pelos aspectos de custeio ou para o desenvolvimento de uma ferramenta gerencial que busque a melhoria dos processos e seu desempenho.

Porém, como o foco deste estudo de caso não é o custeio e sim a Gestão Baseada em Atividades, ressalta-se que a classificação em atividades primárias e secundárias é importante para a gestão da proporção existente entre elas.

Assim, o excesso de atividades secundárias presentes em um processo de serviço pode indicar, por exemplo, que o foco do processo não tem sido o atendimento dos clientes internos ou externos.

Essa classificação é ainda mais relevante quando se considera que as atividades primárias são, geralmente, mais perceptíveis para os clientes que contratam os serviços. Dessa maneira, conclui-se que, quando os gestores e funcionários identificam quais as atividades mais importantes e que possuem maior grau de visibilidade para o cliente, eles podem adotar medidas que influenciem o processo de realização dessas atividades potencializando o reconhecimento do valor dos serviços prestados.

Etapa 6 – Criação de um mapa de atividades.

A partir do resultado das outras fases pode-se efetuar a criação de um mapa de atividades. O mapa de atividades deve ser desenhado com objetivo de identificar a relação existente entre atividades, funções de negócio e processos de negócios.

Para a Gesco, conhecer essa relação é fundamental para o aproveitamento das oportunidades de negócios: seja pela criação de novos serviços; seja pela redução dos custos

pela substituição de processos e atividades ineficazes/ ineficientes ou de pouco valor para o cliente; seja pela obtenção de um retrato mais preciso dos serviços executados que, ao se aproximar da realidade, proporciona maior facilidade quando da elaboração de Acordo de Nível de Serviço mais consistentes e com menor grau risco.

Para ilustrar a criação de um mapa de atividades por função organizacional, tomou-se a função organizacional “Contabilidade Geral” relacionada aos clientes que apresentam maior nível de complexidade nos processos que foram transferidos á Gesco, particularmente aqueles que são denominados multinacionais. Assim no quadro 2, é demonstrado um mapa de atividades elaborado por função:

Mapa de atividades para a função Contabilidade Geral:
1 – Cálculo de estoques: composição de valores de estoques para contabilização societária e gerencial.
2 - Contabilização de Estoques: lançamento de valores calculados dos estoques nos programas de contabilidade societária e gerencial.
3 - Validação da contabilização dos setores Gesco: validação dos itens contabilizados por outros setores da Gesco nos programas de contabilidade societária e gerencial.
4 - Validação de Valores Cliente: validação de valores preparados pelo cliente para a contabilização.
5 - Contabilização de valores do cliente: lançamento de valores preparados pelo cliente nos sistemas de contabilidade
6 - Conciliação de saldos e partidas analíticas: conciliação entre valores efetivamente contabilizados e valores analíticos existentes nos programas utilizados pelos setores. Por exemplo: saldo da conta contábil Fornecedores X saldo das partidas em aberto do sistema informático de Contas a Pagar.
7 - Ajuste de valores contabilizados: lançamentos contábeis corretivos nos sistemas contábeis.
8 – Análise da posição patrimonial e de resultado: análise e elaboração de demonstrativos da posição patrimonial e de resultado de um cliente em determinado período.
9 - Contabilização de provisões: proposição ao cliente de composição de provisões estratégicas ou legais e sua contabilização

estratégicas ou legais e sua contabilização.
10 -Cálculo dos impostos diretos: cálculo e contabilização dos impostos diretos e liberação para pagamento.
11 - Elaboração de relatórios legais e societários : elaboração de relatórios legais e societários como, por exemplo, os livros Diário, Razão, Demonstrações Financeiras regidas pela lei societária.
12 - Elaboração de demonstrativos e relatórios gerenciais: elaboração de demonstrativos e relatórios gerenciais que contém uma avaliação dos resultados e uma análise da situação contábil financeira do cliente.
13 - Transmissão de Dados para Entidade Controladora: carga dos valores gerenciais e societários apurados e contabilizados em sistemas de consolidação contábil da entidade controladora.
14 - Suporte a controladoria do cliente: consiste em prestação de esclarecimentos a controladoria do cliente, bem como suporte a elaboração de outros demonstrativos elaborados pelo cliente.

QUADRO 2 -

A partir do mapa de atividades apresentado neste trabalho, surgem alguns questionamentos e produzem-se algumas análises que podem culminar na proposição de atividades alternativas que melhorem os processos, reduzindo custos e incrementando o nível de qualidade dos serviços oferecidos. Para ilustrar o que se afirma, destacaram-se a seguir algumas análises e questionamentos que puderam ser formulados à luz da associação entre atividades relevantes e função de negócio:

Ao identificar as atividades Cálculo de Estoques e Contabilização dos Estoques, pode-se questionar se não seria mais conveniente e seguro adotar um sistema de informação integrado, ultrapassando fronteiras organizacionais, para a valorização e contabilização das movimentações de estoque. Para a implementação de um programa com módulos de contabilização integrados com os módulos de gestão de estoque e produção dos clientes,

caberia uma parceria que pode ter como resultado a venda de serviços de outra área da Gesco especializada na implementação de sistemas informáticos: a metodologia.

Ao entender as atividades de Validação da Contabilização dos Setores Gesco, que resulta na validação dos itens contabilizados por outros setores da Gesco nos programas de contabilidade societária e/ou gerencial; Conciliação de Saldos e Partidas Analíticas e a atividade de Ajuste de Valores Contabilizados; conclui-se que os sistemas de informática utilizados por vários setores não estão totalmente integrados com a Contabilidade Geral. Fica evidente que os custos desta função poderiam ser reduzidos pela eliminação dessas atividades caso se adotasse um sistema informático único, integrando todos os setores da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais. Ou ainda, na impossibilidade da adoção desses sistemas, medidas administrativas menos onerosas podem ser adotadas pelos gestores sobre os processos de consecução dos serviços. As atividades da função Contabilidade Geral que são relacionadas com a reconciliação dos valores lançados por outros setores poderiam, por exemplo, ser menos consumidas caso se adotasse medidas administrativas para evitar que atividades com baixo desempenho e baixa qualidade provocassem erros de contabilização.

Outro importante questionamento se torna possível realizar quando se associou a função Contabilidade Geral com as atividades Elaboração de Demonstrativos e Relatórios Gerenciais, Análise da Posição Patrimonial e de Resultado, Contabilização de Provisões é: essas atividades, que são normalmente mais valorizadas pelos clientes, são desempenhadas no momento oportuno. Ainda se tornou possível questionar se o tempo dos analistas contábeis – funcionários Gesco - é dedicado preferencialmente a essas atividades ou é consumido com atividades menos valorizadas pelo cliente.

Em resumo, pela determinação de quais atividades estão vinculadas a uma função torna-se possível efetuar análises e proposições que permitem aos gestores vislumbrar possibilidades de melhorias na execução da função transferida dos clientes para a Gesco.

Antes de caminhar para o próximo passo da aplicação da análise de atividades, que é o Mapeamento das Atividades por Processos de Negócio, convém tecer alguns esclarecimentos sobre os dois mapeamentos tratados neste estudo de caso: o primeiro é o que se demonstrou nos parágrafos anteriores e o segundo se demonstrará apenas se realizem esses esclarecimentos.

Neste estudo de caso, para realizar a demonstração dos possíveis resultados proporcionados pela confecção de um Mapa de Atividades, considerou-se uma combinação dos serviços prestados àqueles clientes que apresentam maior grau de complexidade e que apresentam considerável nível de exigência quanto ao desempenho e a qualidade. Desta forma, os mapeamentos apresentados neste trabalho não são específicos de um único cliente mas representam um cliente genérico que abrange as atividades mais relevantes no processo produtivo da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais.

Em relação aos questionamentos e análises proporcionados pelo mapeamento de funções, convém mencionar que muitos dos grandes clientes industriais da Gesco já adotam, em regime de parceria, aplicação de programas operacionais que cobrem tanto as transações realizadas sob a responsabilidade do cliente quanto aquelas sob responsabilidade da Gesco.

Assim, os processos de consecução dos serviços contábeis, administrativos e financeiros realizados pela Gesco estão totalmente inseridos nos processos de negócio dos grandes clientes industriais que lhe transferiram as funções. Desse fato, obtém-se a explicação de que somente trabalhando em regime de parceria, a Gesco e seus clientes logram a automatização das transações contábeis/financeiras.

Mais uma vez, ressalta-se que esta é uma das grandes diferenças entre a Gesco que é uma prestadora de serviços às grandes empresas industriais e outras organizações de menor porte: ao contrário da Gesco, estas podem prestar muitos de seus serviços em sítios distintos daquele ocupado pelo cliente e, dependendo das dimensões da prestadora e do cliente, também podem adotar programas contábeis financeiros que não se comunicam direta ou indiretamente com os sistemas computacionais do cliente.

Como se perceberá após a apresentação do Mapeamento das Atividades por Processos, a Gesco, ao vender um nível de serviços que engloba todos aqueles potencialmente realizados pela área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, realiza parte dos seus serviços em um pólo de sua posse, porém outra parte é realizada nos diversos estabelecimentos do cliente.

Mais uma vez, a situação apresentada no parágrafo anterior, deve-se ao fato de que a Gesco explora um segmento do mercado das terceirizações composto basicamente por grandes empresas e adota uma estratégia de vendas que se traduz no fornecimento de soluções de terceirização de forma integrada aos processos de negócios de seus clientes.

Constata-se então que o domínio do processo produtivo da Gesco depende de uma ferramenta que proporcione ao seus gestores informações que não se detenham aos limites da própria Gesco.

Assim, uma vez realizadas essas considerações, deve ser aplicada à segunda fase da criação de um mapa de atividades que consiste na elaboração de um mapa de atividades relacionando-as aos processos de negócios.

As visões proporcionadas por esse mapeamento, dependendo dos objetivos da aplicação da Gestão por Atividades e dos negócios explorados pela empresa, podem romper os limites internos e externos da organização analisada.

E, por razões já expostas neste trabalho, essa é uma das grandes aplicabilidades da Gestão Baseada em Atividades para o caso da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais.

Etapa 7 – Finalização e documentação das atividades analisadas.

Uma vez aplicadas as demais etapas da análise de atividades, deve-se, proceder a documentação de forma que seja possível efetuar consultas e realizar constantes atualizações.

A finalização e a documentação das atividades foram aplicadas no próximo tópico.

3.7.3 - Documentação do Mapeamento das Atividades por Processos pertinentes a área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais

Concluindo a demonstração da proposta de aplicação da Fase de Análise de Atividades, da Gestão Baseada em Atividades, para a área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, nas próximas páginas deste trabalho, são demonstrados mapas de atividades dos processos de negócio onde estão inseridos os serviços realizados pela área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais. Buscou-se relacionar as atividades aos processos e aos subprocessos.

Elaborou-se, também, no corpo da documentação de mapeamento, um dicionário com a descrição de atividades. Assim, além dos mapas de atividades, as próximas páginas ilustram, na documentação, uma lista de atividades que serve de apoio para análises dos processo de negócio e das funções transferidas à Gesco.

Os subprocessos foram concebidos a título ilustrativo com objetivo de facilitar a compreensão e a adoção de medidas corretivas mais específicas.

Na documentação do Mapeamento por Processos, procurou-se exemplificar a classificação das atividades realizadas em primárias ou secundárias. Buscou-se ainda agregar o nível de informações aos gerentes e analistas da Gesco, identificando o local onde as atividades são realizadas.

Vale recordar que, da mesma forma que, na ilustração da aplicação da fase de elaboração do Mapa de Atividades por Função, o desenho das atividades, subprocessos e processos, apresentado nas próximas páginas não contém a pretensão de cobrir todos os clientes industriais da Gesco. Buscou-se, aqui, selecionar alguns clientes que exploram ramos industriais similares, que apresentem alto grau de complexidade nas funções transferidas à Gesco, e que contrataram um nível de serviço contendo a maior parte das soluções de terceirização oferecidas pela área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais.

Outro parâmetro utilizado neste estudo de caso, para escolher os clientes que foram considerados na concepção de um cliente genérico utilizado na elaboração da proposta de Análise das Atividades, é a inexistência de um sistema computacional integrado entre a Gesco e o cliente. Nesses casos, a maioria dos dados utilizados para o processamento dos serviços é transferida aos sistemas da Gesco por programas de interface ou em alguns casos, manualmente.

A seguir, apresenta-se a documentação obtida com a aplicação da fase de Análise de Atividades:

Sub-Processo.	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
P1 – Compra	Negociação com fornecedores: negociação das condições da compra como preço, prazo e quantidade, programação de entrega.	Cliente	Compras	Cliente			
	Colocação do pedido: validação formal do pedido de compra e inserção do pedido nos programas computacionais	Cliente	Compras	Cliente			
	Acompanhamento do Pedido: verificação do atendimento pelo fornecedor das condições contratadas e do processo de contas a pagar	Cliente	Compras	Cliente			

Sub-Processo.	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
P2. 1.1 – Portaria A	Recepção administrativa de Materiais Diretos: atendimento aos transportadores e verificação da existência de pedido/programação de produção e das condições para o fornecimento das mercadorias	Gesco	Portarias e Registro	Cliente	Secundária	Não	Alto
	Emissão de documento de entrada: Emissão da autorização de entrada dos materiais com o devido encaminhamento ao almoxarifado respectivo	Gesco	Portarias e Registro	Cliente	Primária	Sim	Baixo
P2. 1.2 – Portaria B	Recepção administrativa de Materiais Indiretos: atendimento aos transportadores e verificação da existência de pedido e das condições para o fornecimento das mercadorias	Gesco	Portarias e Registro	Cliente	Secundária	Não	Alto
	Emissão de documento de entrada: Emissão da autorização de entrada dos materiais com o devido encaminhamento ao almoxarifado respectivo	Gesco	Portarias e Registro	Cliente	Primária	Sim	Baixo

Sub-Processo.	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
P2. 1.3 – Portaria Filiais P2. 1.3 – Portaria Filiais	Recepção administrativa de Materiais Diretos: atendimento aos transportadores e verificação da existência de pedido/programação de produção e das condições para o fornecimento das mercadorias	Gesco	Portarias e Registro	Cliente	Secundária	Não	Alto
	Recepção administrativa de Materiais Indiretos: atendimento aos transportadores e verificação da existência de pedido e das condições para o fornecimento das mercadorias	Gesco	Portarias e Registro	Cliente	Secundária	Não	Alto
	Emissão de documento de entrada: Emissão da autorização de entrada dos materiais com o devido encaminhamento ao almoxarifado respectivo	Gesco	Portarias e Registro	Cliente	Primária	Sim	Baixo

Sub-Processo.	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
P2. 1.4 – Registro Documentos	Registro de Documentos Fiscais: registro de documentos fiscais de entrada nos programas computacionais específicos para a entrada de registros nos estoques com alimentação dos sistemas de Contas a Pagar e Controle Fiscal e Contabilidade Geral	Gesco	Portarias e Registro	Cliente	Primária	Sim	Alto
P2. 2 – Almoxarifado	Conferencia documento de entrada: verificação através da contagem física das quantidades programadas das quantidades entregues e verificação e controle de qualidade dos materiais;	Cliente	Almoxarifado	Cliente			
	Liberação do material para produção: encaminhamento do material para a área solicitante	Cliente	Almoxarifado	Cliente			

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
P2. 2 – Almoxarifado	Emissão de atestado de qualidade e quantidade: confirmação do atendimento de quantidade e qualidade, pode ser manual ou diretamente através dos programas computacionais. Repassa as informações ao Contas a Pagar que quanto aos aspectos de qualidade e quantidade o materiais fornecidos são satisfatórios ou não. A partir desta informação dá-se continuidade ao processo de pagamento ao fornecedor ou são emitidas notas de débitos ou notas de devolução do material.	Cliente	Almoxarifado	Cliente			
P3 – Análise e Correção (Contas a pagar)	Análise de faturas e pedidos: verificação do atendimento das condições dos pedidos de compras de materiais e serviços fornecidos com correções como emissão de notas de débito. .	Gesco	Contas a Pagar	Gesco	Secundária	Não	Alto

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
P3 – Análise e Correção (Contas a pagar)	Conferência e Autorização para pagamento a fornecedores: verificação do atendimento dos aspectos da legislação fiscal.Cálculo e provimento às retenções legais a serem realizadas nos valores das notas fiscais, liberação de pagamentos parciais conforme contratos e autorizações do setor de compras e áreas requisitantes.Comandar nos sistemas de pagamento a liberação do pagamento.	Gesco	Contas a Pagar	Gesco	Primária	Sim	Baixo
	Atendimento a Fornecedores: atendimento telefônico, pessoal e via correio eletrônico aos fornecedores. Objetiva justificar e esclarecer duvidas relativas a emissão de notas de débito, bloqueios de pagamento.	Gesco	Contas a Pagar	Gesco	Primária	Sim	Alto

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
P3 – Análise e Correção (Contas a pagar) - cont	Geração de valores para Contabilidade: transferências de dados dos sistemas computacionais de Contas a pagar para os sistemas contábeis. Verificação dos valores analíticos dos fornecedores	Gesco	Contas a Pagar	Gesco	Primária	Não	Baixo
P4 – Liberação para pagamento	Autorização semi-automática de pagamento a fornecedores: comandar atualização nos sistemas de Contas a Pagar para que assumam condições dos pedidos de compras que tenham sido modificados nos sistemas de compras a receber dos clientes mas que por algum motivo não transferiu as informações ao sistemas de contas a paga (difere da automática por que requer um mínimo de análise do Contas a Pagar)	Gesco	Contas a Pagar	Cliente	Primária	Não	Baixo

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
P4 – Liberação para pagamento	Autorização Automática de pagamento a fornecedores: é autorização emitida automaticamente pelos sistemas de Contas a Pagar após batimento entre dados dos sistemas de compras e dos sistemas de controle de materiais. Requer um controle por amostragem do Contas a Pagar.	Gesco	Contas a Pagar	Cliente	Primária	Não	Baixo
P6 – Pagamento	Associação de boletos e duplicatas: associação de boletos recebidos com as respectivas duplicatas a pagar para fornecedores	Gesco	Tesouraria	Gesco	Secundária	Não	Médio
	Pagamento para fornecedores (eletrônico): pagamento massivos através de sistemas integrados ao sistema financeiro	Gesco	Tesouraria	Gesco	Primária	Sim	Baixo
	Pagamentos especiais (Ops, DP, Pagamentos Cartório, etc): pagamentos específicos não relacionados aos fornecedores comuns.	Gesco	Tesouraria	Gesco	Primária	Sim	Alto

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
	Geração de valores para Contabilidade: transferências de dados dos sistemas computacionais de tesouraria (contendo pagamentos efetuados, receitas e despesas financeiras, taxas entre outros) para os sistemas contábeis. Verificação de dados transferidos. Verificação analítica dos valores pagos e baixas das duplicatas.	Gesco	Tesouraria	Gesco	Primária	Não	Baixo

PLANILHA 1 – Processo da compra de Materiais e Serviços ao Pagamento a Fornecedores

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
S1 – Pedido	Negociação com o cliente: negociação de preços e prazos captação de demanda e recursos	Cliente	Comercial	Cliente			
S2 – Crédito	Análise e liberação de pedidos de clientes: controle de crédito e condições de venda com atualização das informações nos sistemas de vendas	Cliente	Controle de Credito	Cliente			
S3 – Faturamento e remessas de itens e produtos	Faturamento: Emissão de NF de vendas conforme as condições encontradas nos sistemas de vendas	Gesco	Portaria e Registro	Cliente	Primária	Sim	Baixo
	Emissão de notas fiscais de saída: emissão de notas fiscais de saída conforme solicitação de diversos setores do cliente. Por exemplo: simples remessa para demonstração, produtos em garantia e transferências de materiais de produtos entre fabrica matriz e filiais.	Gesco	Portaria e Registro	Cliente	Primária	Sim	Médio

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
	Expedição física de produtos e materiais: definição logística, montagem de carga, separação e carregamento de itens.	Cliente	Logística	Cliente			
S3 – Faturamento e remessas de itens e produtos - cont	Expedição documental: Separação e liberação da documentação com destaque e separação das vias dos documentos fiscais, protocolo e arquivamento.	Gesco	Portaria e Registro	Cliente	Secundária	Não	Alto
S4 – Controle Contas a Receber	Conciliação recebido versus a pagar: relacionar os pagamentos efetuados pelos clientes as partidas financeiras em aberto existentes nos sistemas computacionais de contas a receber. Realizar baixas de partidas.	Gesco	Contas a Receber	Gesco	Secundária	Não	Médio

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
S4 Controle Contas a Receber	– Geração de valores para a contabilidade: provimento da carga de valores recebidos dos clientes na contabilidade. Controle diário dos valores faturados e remetidos no processo de faturamento e remessa de itens e produtos.	Gesco	Contas a Receber	Gesco	Primária	Não	Baixo
Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
S4 Controle Contas a Receber cont	– Elaboração de relatórios: produção de relatórios analíticos e gerenciais para o cliente com a posição e o controle dos clientes com saldo em aberto, valores em atraso, e comparação entre faturamento, pagamento e limite de crédito.	Gesco	Contas a Receber	Gesco	Primária	Sim	Alto
S5 Negociação e Cobrança	– Renegociar condições de pagamento dos clientes: alterar e dilatar prazos de pagamento, valores, juros e multas concedidos aos clientes.	Cliente	Cobrança/Financeiro	Cliente			

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
S5 – Negociação e Cobrança	Alterar limites de crédito concedidos: validação e alteração dos limites de crédito dos clientes (realizada em conjunto com a área comercial)	Cliente	Cobrança/Comercial	Cliente			
	Controle de recebimentos financiados: controle e cobrança de financiamentos concedidos aos clientes	Cliente	Cobrança/Financeiro	Cliente			

PLANILHA 2 – Processo do Pedido de CLIENTE ao Recebimento

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
X1 – Entrada Física do Bem	Recebimento físico: recebimento físico com conferência do bem quanto a quantidade e qualidade versus pedido de compra	Cliente	Setores requisitantes do cliente	Cliente			
X2 – Identificação e Valorização dos Bens Tangíveis e Intangíveis	Etiquetagem: montagem e emplaquetamento com predisposição para utilização do bem	Cliente	Controladoria	Cliente			
	Avaliação do Bem Intangível: avaliação e cálculo dos valores de direitos intangíveis a realizar	Cliente/Gesco	Contradoria e Gestão de Ativos Permanentes	Cliente/Gesco	Primária	Sim	Baixo

PLANILHA 3 – Processo Tesouraria

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Sector	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
X3 – Controle Contábil e Fiscal dos Bens Tangíveis e Intangíveis	Inclusão dos Bens no Sistema de Ativo Fixo: inclusão cadastral e ativação (transferência de imobilização em andamento para ativo) de bens tangíveis. Validação e cadastramento de bens intangíveis.	Gesco	Gestão de Ativos Permanentes	Gesco	Secundária	Não	Médio
	Manutenção do Bem no Sistema: manutenção cadastrais, baixas de bens, valorização, reavaliação e depreciação e amortização do bem.	Gesco	Gestão de Ativos Permanentes	Gesco	Secundária	Não	Médio
	Produção de relatórios: elaboração de relatórios gerenciais com informações relativas ao bens, suas reavaliações, depreciações e amortizações. Relatórios elaborados considerando-se vários índices financeiros e moedas.	Gesco	Gestão de Ativos Permanentes	Gesco	Primária	Sim	Alto

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
	Geração de valores para a contabilidade: provimento da carga de valores relativos ao cálculos de amortização, depreciação, baixa, exaustão e ativação de bens na contabilidade.	Gesco	Gestão de Ativos Permanentes	Gesco	Primária	Não	Alto
X5 – Manutenção Física do Sistema	Controle físico dos bens tangíveis: movimentação física, manutenção física, baixa do ativo e comunicação dessas ocorrências ao controle patrimonial da Controladoria.	Cliente	Áreas do cliente com posse do bem	Cliente			
	Comunicação de modificações à Gesco: solicitação por parte da controladoria da atualização de dados relativos aos bens tangíveis e intangíveis sobre os quais ocorreram qualquer modificação estratégica, física e financeira.	Cliente	Controladoria	Cliente			

PLANILHA 4 – Processo Ativo Fixo

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária/ Secundária ou Apoio	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência ão
C1 – Fechamento de valores dos Estoques	Cálculo de Estoques: Compor valores legais e gerenciais dos estoques de forma conjunta com a Controladoria e a área de processamento de dados do cliente.	Gesco e Cliente	Contabilidade Geral e Controladoria	Gesco e Cliente	Secundária	Não	Baixo
	Contabilização de Estoques: verificação dos lançamento automáticos realizados pelos sistemas de estoques do cliente no sistema contábil Gesco. Contabilização manual de acertos e ajustes necessários.	Gesco	Contabilidade Geral	Gesco	Primária	Sim	Baixo
C2 - Fechamento Outras Contas	Validação da Contabilização dos Setores Gesco: Receber, analisar e coordenar o carregamento dos dados provenientes dos diversos sistemas transacionais utilizados pela Gesco.	Gesco	Contabilidade Geral	Gesco	Secundária	Não	Médio

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária/ Secundária ou Apoio	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência ou ação
	Validação de valores do cliente: validar valores contabilizados automaticamente pelos sistemas do cliente no sistema contábil Gesco.	Gesco	Contabilidade Geral	Gesco	Secundária	Não	Baixo
	Contabilização de valores do Cliente: compor, preparar e registrar manualmente informações preparadas pelo Cliente no sistema contábil Gesco.	Gesco	Contabilidade Geral	Gesco	Primária	Sim	Baixo
	Conciliação de Saldos e Partidas Analíticas: analisar a consistência dos dados registrados com as fontes originais de informação e com os critérios contábeis adotados pelo cliente.	Gesco	Contabilidade Geral	Gesco	Secundária	Não	Médio
	Ajuste de Valores Contabilizados: Corrigir valores lançados ou valorizados incorretamente.	Gesco	Contabilidade Geral	Gesco	Secundárias	Não	Alto

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária/ Secundária ou Apoio	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência ão
	Contabilização das Provisões: analisar as informações contábeis de forma a propor ajustes e provisões de caráter estratégico ou legal de forma a fornecer informações contábeis mais precisas.	Gesco	Contabilidade Geral	Gesco	Primária	Sim	Alto
	Cálculo dos Impostos diretos: preparar o cálculo de impostos indiretos (IR, PIS e Cofins) bem como a contabilização de seus valores pagos e provisões.	Gesco	Contabilidade Geral	Gesco	Primária	Sim	Alto
C3 – Emissão dos relatórios	Análise da Posição Patrimonial e de Resultado: avaliação dos valores dos saldos contábeis constituídos sob a ótica legal. Análise das variações patrimoniais e das modificações dos resultados.	Gesco	Contabilidade Geral	Gesco	Secundária	Não	Alto

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária/ Secundária ou Apoio	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
	Elaboração de Relatórios Contábeis Legais e Societários: elaboração dos livros legalmente exigidos relativos aos impostos diretos. Elaboração das demonstrações societárias como por exemplo: Balanço patrimonial, Demonstração de Resultado.	Gesco	Contabilidade Geral	Gesco	Primária	Sim	Médio
	Transmissão de Dados para Entidade Controladora: Carregamento de dados em sistemas eletrônicos de consolidação de demonstrações da entidade controladora do cliente conforme plano de contas e linhas especificamente desenvolvidas.	Gesco	Contabilidade Geral	Cliente	Primária	Sim	Baixo
C4 – Atendimento à Controladoria	Suporte a Controladoria: atendimento pessoal, telefônico e via correio eletrônico das solicitações da Controladoria. As solicitações mais comuns são relativas ao esclarecimento para a composição de valores	Gesco	Contabilidade Geral	Cliente/Gesco	Primária	Sim	Alto

	contabilizados e dos valores presentes no relatórios societários.						
--	---	--	--	--	--	--	--

PLANILHA 5 – Processo Fechamento Contábil

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária/ Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
A1 - Premissas	<p>Definição das datas, relatórios e metodologias de controle operacional e financeiro: estabelecimento de datas e relatórios a serem reportados. Consiste na definição dos tipos de informação e os critérios para evidenciação das informações que serão disponibilizadas nos relatórios. Também consiste no estabelecimento de prazos para cada etapa do processo de reportagem dos resultados ao ente controlador e a diretoria financeira. Essa definição deve estar alinhada aos objetivos da entidade controladora. Compreende também as tarefas de definição das metodologias de análise e acompanhamento do planejamento operacional e financeiro. Definição de estratégias junto a área de sistemas de informação para a disponibilização destas informações.</p>	Cliente	Controladoria	Cliente			

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária ou Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
A2 – Consolidação das informações	Elaboração de Demonstrativos e Relatórios Gerenciais: emitir os relatórios que serão instrumento de demonstração e análise dos resultados e posições da empresa.	Gesco	Contabilidade Geral	Gesco	Primária	Sim	Alto
	Consolidação de informações: consolidação de informações coletadas de todas as áreas da organização. Aplicação das informações e relatórios produzidos pela Gesco.	Cliente	Controladoria	Cliente			
	Elaboração de relatórios sob demanda do cliente: produção de relatórios <i>ad-hoc</i> para atender a necessidades específicas do cliente	Gesco	Gerente de Cliente ou de Contas	Cliente	Primária	Sim	Alto
A4 – Análise das Variações	Identificação e análise de variações: justificativas e explicações para variações não previstas no planejamento operacional	Cliente	Controladoria	Cliente			

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária/ Secundária ou Apoio	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
A4 – Análise das Variações	Análise por amostragem: realização de pesquisas com testes em amostras para validar as justificativas encontradas.	Cliente	Controladoria	Cliente			
	Definição de medidas corretivas: com base nas explicações encontradas para as variações definir medidas corretivas sobre o processos da organização ou de ajuste dos valores orçados.	Cliente	Controladoria	Cliente			
A5- Reportagem de Resultados	Atendimento a entidade controladora: prestação de informações com disponibilização de relatórios para a entidade controladora da organização.	Cliente	Controladoria	Cliente			

PLANILHA 6 – Processo de Planejamento, Análise e Reporte

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária/ Secundária	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
L1 – Suporte Fiscal aos Processos	Consultoria: suporte fiscal a todos os processos realizados pelo cliente e pela Gesco.	Gesco	Controle Fiscal	Gesco/Cliente	Primária	Sim	Médio
	Classificação Fiscal: consiste na atualização dos sistemas de informação utilizados pela Gesco e pelo cliente no desenvolvimento dos respectivos processos de negócio. São atualizados os dados relativos a classificação fiscal de itens e produtos para fins, como por exemplo, de faturamento, contabilização, custeio e exportação.	Gesco	Controle Fiscal	Gesco	Secundária	Não	Baixo

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária/ Secundária ou Apoio	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
L2 – Consistência Fiscal	Validação de valores de impostos registrados: verificação dos valores de impostos registrados automaticamente pelos sistemas Gesco e pelos sistemas de informação do Cliente. Por exemplo: registro das notas fiscais, faturamento, envio de itens como "Simples remessa".	Gesco	Controle Fiscal	Gesco	Secundária	Não	Baixo
	Geração de valores para a contabilidade: provimento da carga no sistema de contabilidade geral dos valores relativos aos impostos não tratados diretamente pela área de "Contabilidade Geral".	Gesco	Controle Fiscal	Gesco	Primária	Não	Médio

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária/ Secundária ou Apoio	Agrega valor (Sim ou Não)	Grau de influência
L3 - Apuração e de Impostos não diretos e produção de livros fiscais	Apuração de impostos a recolher: realizar a apuração dos impostos não diretos, com emissão e validação desses relatórios,	Gesco	Controle Fiscal	Gesco	Secundária	Sim	Alto
	Recolhimento dos Impostos: emitir documentos de recolhimento e enviar para pagamento na tesouraria para posterior arquivamento de comprovantes de pagamentos.	Gesco	Controle Fiscal	Gesco	Primária	Sim	Baixo
	Geração de livros fiscais: emitir relatórios que compõem os livros fiscais com os registros de entrada e saída.	Gesco	Controle Fiscal	Gesco	Primária	Não	Baixo
	Tratamento e guarda dos livros fiscais: encaminhar livros fiscais para encadernação e autenticação conforme o caso. Arquivar e manter esses livros.	Gesco	Controle Fiscal	Gesco	Secundária	Não	Alto

Sub-Processo	Principais Atividades	Executor	Setor	Local	Primária/ Secundária	Agrega valor (Sim Não) ou	Grau de influência
L4 Obrigações Acessórias	Atendimento de exigências <i>ad-hoc</i> da fiscalização: emitir e enviar relatórios e arquivos magnéticos exigidos pela fiscalização municipal, estadual e federal.	Gesco	Controle Fiscal	Gesco	Primária	Sim	Baixo
	Suporte a Fiscalização: receber intimações escritas ou físicas (presença dos fiscais) e encaminhar solicitação de informações para as diversas áreas do cliente e da Gesco.	Gesco	Controle Fiscal	Gesco	Primária	Sim	Médio

PLANILHA 7 – Controle Fiscal

3.7.3.1 - Estudo dos resultados de aplicação da etapa de Análise de Atividades na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais.

Como foi possível constatar com a aplicação da etapa de Análise de Atividades na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, a gestão baseada em atividades proporciona uma visão ampla do que é realizado na organização. No caso específico da Gesco, foi possível ampliar a visão da gerência até as atividades de responsabilidade do cliente relacionadas com as funções assumidas pela Gesco. Além disso, ao aplicar-se essa fase da Gestão por atividades busca-se classificar as atividades envolvidas nos processos de negócio respondendo a questões como: por que se executa determinada atividade em um processo ou ainda esta atividade agrega ou não valor ao cliente ou aos sócios.

Dessa forma, quando se realiza a classificação, estabelecendo-se que uma determinada atividade agrega ou não valor para o cliente ou empresa, torna-se possível avaliar se o processo produtivo é composto de ações pelas quais o cliente realmente está disposto a pagar.

Portanto, quanto maior a proporção de atividades que agregam valor aos olhos do cliente sobre aquelas que não agregam valor, maior será o poder de negociação e renegociação dos preços dos serviços prestados. Outra conclusão: quanto maior a proporção de atividades que agregam valor à empresa, e por consequência, aos acionistas, sobre aquelas que não agregam valor a eles, maior será o grau de eficiência alcançado pela gestão. Com isto é possível afirmar que, após essa classificação, pode-se obter um retrato do nível de eficiência na gestão dos processos produtivos para orientar e direcionar políticas de melhoria e de avaliação dos recursos humanos da prestadora.

No caso específico deste estudo de caso, como pode ser constatado nos Mapas das Atividades por Processos levantados para a área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, efetuou-se uma classificação entre atividades que agregam ou não valor aos olhos do cliente.

Neste trabalho, para determinar se uma atividade é adicionadora de valor, a resposta deve ser afirmativa: a realização desta atividade, pela Gesco, representa alguma vantagem aos olhos do cliente em relação à realização da mesma atividade antes da terceirização?

Para simplificar, neste estudo de caso, não foram classificadas as atividades em relação à adição ou não de valor para a Gesco. Porém foi realizada a classificação em atividades primárias e secundárias. Essa classificação pode proporcionar orientação à gerência da Gesco, para que seja possível redesenhar processos buscando eficiência.

Assim, por exemplo, ao se identificar uma atividade como secundária, é possível a um gerente direcionar medidas que visam a reduzir o consumo das mesmas aos níveis mínimos necessários para o desenvolvimento das atividades primárias. Ou, ainda, ao identificarem-se as atividades primárias, as relações com clientes internos e externos da organização podem ser otimizadas pela adoção de medidas que visam a melhoria da velocidade de execução e do grau de qualidade dessas atividades.

No presente estudo de caso, como foi possível verificar, procedeu-se à classificação do grau de influência que se exerce sobre os fatores geradores de custo para reduzi-los ou eliminá-los.

Como se verifica nos Mapas de Atividades por Processos, classificaram-se somente as atividades que são executadas pela área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais.

Cabe ainda ressaltar que a classificação das atividades levantadas na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais foi realizada para ilustrar e verificar o processo de Análise de Atividades da Gestão por Atividades e sua utilidade para as empresas prestadoras de serviços contábeis às grandes empresas industriais. Assim esta classificação foi realizada sob as seguintes condições:

- as atividades foram classificadas entre aquelas que agregam valor ou não aos olhos do cliente, fundamentando essa classificação na observação de documentação relativa a projetos de melhoria da organização e nas avaliações e considerações informais, que foram emitidas durante os processos de consecução dos serviços pelos clientes e funcionários da Gesco. Assim essa classificação carece de maior aprofundamento;
- o grau de influência que se exerce sobre os fatores que dão origem as atividades foram atribuídos de forma subjetiva com base na observação passiva dos processos desenvolvidos na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais. Portanto também ai, seria conveniente maior aprofundamento.

O Mapeamento das Atividades relevantes e a classificação dessas atividades, ainda que neste trabalho essa classificação tenha boa dose de subjetividade, permite a visualização e a ilustração de como a Gestão Baseada em Atividades se traduz em uma poderosa ferramenta de gestão. Atendendo, assim, aos objetivos propostos por esta pesquisa.

Uma vez apontadas essas considerações, o resultado da classificação das 58 atividades desenvolvidas pela área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais e levantadas na Etapa de Análise de Atividades é:

- o número de atividades que agregam valor aos olhos do cliente é de 29 atividades, ou seja, cerca de 50% das atividades desenvolvidas não agregam valor;
- o número de atividades com um alto grau de influência, médio grau de influência e baixo grau de influência representam, respectivamente, cerca de 38 %, 24% e 38% do total das atividades levantadas.

Uma vez que se está de posse dessas informações, procede-se à leitura para se chegar à conclusão de que somente cerca de 50 % das atividades desenvolvidas pela Gesco para os

clientes têm relevância no momento da negociação de preços dos contratos. Ou ainda, somente 50 % das atividades desenvolvidas têm relevância para o cliente nas oportunidades de avaliação relativas ao nível de qualidade dos serviços prestados e ao nível de satisfação.

As demais atividades, ainda que sejam efetivamente necessárias ao desenvolvimento das funções terceirizadas e contratadas pelo cliente, não representam adição de valor aos seus olhos. O cliente não considera que essas atividades representem diferenciais que endossem a compra dos serviços prestados pela Gesco.

Pela conclusão exposta no parágrafo anterior, torna-se possível aos administradores das prestadoras de serviços, como a Gesco, enxergarem o negócio de forma orientada para o cliente e, a partir daí, torna-se factível, potencializar medidas que priorizem a execução das atividades adicionadoras de valor.

Ao mesmo tempo, ao determinarem-se as atividades que não agregam valor aos olhos do cliente, verifica-se a possibilidade de buscar adotar medidas que visem a diminuição da ocorrência no consumo dessas atividades. Por consequência lógica, reduzem-se os custos, melhora-se a percepção da qualidade dos serviços prestados, pelos clientes.

Também se conclui, a partir da classificação do grau de influência que se pode exercer sobre os fatores geradores de custos, que a administração pode se tornar mais eficiente e precisa ao concentrar efetivamente esforços corretivos sobre as atividades que agregam valor e que, além disso, tem seus fatores de custos mais facilmente reduzíveis ou elimináveis. Ou seja, não se perdem esforços, que se traduzem em recursos e tempo, para influenciar atividades que não impactem significativamente sobre os negócios ou para atingir atividades que demandem esforços que vão muito além da capacidade disponível na gerência em um dado momento.

Assim ao aplicar-se o exposto na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, identificou-se que são desenvolvidas:

- 12 atividades que agregam valor com alta influência
- 10 atividades que não agregam valor com alta influência;
- 6 atividades que agregam valor com media influência;
- 8 atividades que não agregam valor com media influência;
- 10 atividades que não agregam valor de baixa influência.

A adoção de medidas corretivas, pelos gestores, para que essas sejam eficazes, deverá priorizar as 12 atividades que agregam valor com alta influência. Em seguida, tratar as 10 atividades que não agregam valor com alta influência, priorizando por essa seqüência até que se trate o máximo de atividades possíveis.

Sabe-se que a causa de muitos insucessos em projetos de melhoria de processos nas empresas com os programas de qualidade são frutos da aplicação dos recursos, geralmente limitados, em medidas insuficientes para alcançar metas impossíveis com aqueles níveis de recursos disponíveis.

Resumindo, ao priorizar as medidas, considerando a facilidade de influência que se exerce sobre os fatores que provocam a execução das atividades, a classificação das atividades nesse sentido norteia as ações da administração para uma atuação mais acurada nos processos de negócios. Como consequência, obtém-se uma gestão com alto grau de eficiência e bom nível de eficácia.

Pode-se avaliar ainda que a Gestão por Atividades proporciona um grau de visibilidade dos processos de negócios da Gesco, o que torna possível tomar e ordenar uma seqüência de medidas que podem tanto reduzir custos como aumentar a qualidade dos serviços ou melhorar a avaliação dos clientes.

Prosseguindo com a leitura das informações que foram obtidas neste estudo de caso pela aplicação da etapa de Análise das Atividades, verificou-se que, ao desenhar os processos que são atendidos pela área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais em parceria com os clientes, foi possível identificar novas possibilidades de negócio para a Gesco. Com o conhecimento e a documentação da conexão entre as atividades realizadas sob responsabilidade da Gesco e aquelas realizadas sob a responsabilidade dos clientes, criou-se um “quadro” que é capaz de orientar mais facilmente os gestores, a proposição de novos serviços, respeitando-se a capacidade técnica disponível e os riscos decorrentes.

Assim do Mapeamento de Atividades por Processo que foi demonstrado, constatou-se que, praticamente em todos os processos onde ocorre a responsabilidade de execução partilhada entre a Gesco e o cliente, existe a possibilidade da criação de novas atividades capazes de resultar em serviços de maior valor para os clientes e para a Gesco e seus acionistas. Caberia, nesse caso, uma análise mais aprofundada para inserir estas novas atividades e/ou novos serviços nas pautas de negociação da Gesco.

Constatou-se também que algumas atividades que hoje são desempenhadas pelo cliente poderiam ser transferidas à Gesco. Mais uma vez, isso ocorre pela forma de atuação empregada pela Gesco na consecução dos serviços. Como mencionado, o modo da prestação de serviços, verificado na Gesco, é integrado e intercalado com as ações do cliente, o que facilitaria essa transferência.

Outro fator que favorece a transferência dessas atividades é o grau de afinidade existente entre as atividades que hoje são desenvolvidas pela Gesco e algumas atividades desempenhadas pelos clientes. Esse grau de afinidade indica a existência de conhecimento especializado nos quadros funcionais da Gesco aptos a desempenhar as novas funções que poderiam ser absorvidas pela área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais.

Como base no mencionado nos parágrafos anteriores, a visão proporcionada pela aplicação da Gestão por atividades permite a Gesco a geração de novos negócios e o incremento de sua rentabilidade e por consequência agregação de valor aos seus acionistas.

Outra possibilidade que se constatou seria que a Gesco pode optar por oferecer novos serviços de forma integrada a outros já desenvolvidos e contratados como uma alternativa estratégica para agregar valor aos serviços atualmente comercializados. É claro que na adoção dessa última possibilidade, a decisão se pauta nos objetivos estratégicos, nas conveniências da capacidade produtiva e do consumo de recursos.

Para ilustrar o que foi exposto, tomou-se como exemplo o processo de Planejamento, Análise e Reporte que foi mapeado e apresentado neste estudo de caso.

Ao considerar as atividades que são desenvolvidas pelo cliente nesse processo, verificou-se que pelo menos duas atividades, em primeira análise, poderiam ser desenvolvidas conjuntamente pela Gesco e pelo seu cliente, agregando valor. São elas:

Consolidação de informações: consolidação de informações coletadas de todas as áreas da organização. Aplicação das informações e relatórios produzidos pela Gesco;

Identificação e análise de variações: busca de justificativas e explicações para variações não previstas no planejamento operacional.

A Gesco poderia se responsabilizar pela consolidação das informações e pela identificação das variações. Considerando que grande parte dessas informações são resultado de atividade realizada pela Gesco: Elaboração de Demonstrativos e Relatórios Gerenciais. Como consequência do repasse ou divisão destas atividades para a Gesco, seriam produzidos relatórios mais completos e suficientes para que o cliente passasse às fases de Análise das variações, Análise por Amostragem e Identificação das Medidas Corretivas.

Verifica-se por este exercício que a Gestão Baseada por Atividades seria capaz de proporcionar a visibilidade necessária para o aproveitamento de novas oportunidades de negócio no segmento da terceirização de serviços em que a Gesco atua.

3.8 - A aplicação do custeio das atividades

Ainda que se julgue que os objetivos deste trabalho já teriam sido satisfeitos pela aplicação da fase de Análise de Atividades que corresponde a uma etapa da implementação da Gestão Baseada em Atividades, procurou-se ilustrar, como se verá a seguir, o cálculo e a atribuição dos custos a um dos setores da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais: o setor de Contabilidade Geral.

Em seguida, com as atividades executadas por este setor custeadas, foi possível proceder ao custeio de um dos seus processos identificados neste trabalho na fase de Análise de Atividades: o processo de Fechamento Contábil realizado para um determinado cliente. Como se perceberá nos próximos passos, o processo escolhido desenvolvido para esse cliente representa o que se denomina Objeto de Custo. Conforme a demanda por informações gerenciais, o objeto de custo escolhido poderia ser, por exemplo, um pacote de serviços contratados ou ainda uma das empresas industriais atendidas pela unidade de estudo.

É importante mencionar que, tendo em vista o exposto no primeiro parágrafo deste tópico, não se aplicarão neste estudo de caso as sete etapas definidas por BRIMSOM (1996) e discriminadas nos tópicos já apresentados.

Sendo assim, partiu-se da etapa mais importante após a definição das atividades: o custeio das atividades.

Para ilustrar selecionaram-se as atividades desempenhadas no setor de Contabilidade Geral. Essa opção deve-se ao fato de que esse setor executa um dos serviços integrantes do pacote oferecido pela área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais. Além disso, é um setor de grande visibilidade para os clientes pertencentes a Gesco e portanto as atividades ali desenvolvidas tendem a impactar mais intensamente na avaliação dos clientes.

Outra justificativa não menos relevante para escolha deste setor é o fato de que executa alguns dos processos mais complexos e caros da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, portanto uma distribuição de custos mais acurada é uma necessidade para a manutenção da competitividade.

E, por fim, vale recordar que, para resguardar a Gesco e seus clientes, os valores aqui apresentados são fictícios e os nomes dos clientes não podem ser divulgados.

3.8.1 - Selecionando as bases de custo

Nesta fase deve-se selecionar os tipo de custo a ser utilizado. Por exemplo, serão custos reais ou custos orçados?

Optou-se por aplicar neste estudo de caso valores de custos reais, considerando a situação apresentada neste trabalho quanto se tratava dos atuais sistemas de custos adotados na Gesco.

Em seguida cabe determinar o período de tempo para os dados de custo real a serem utilizados.

Para atender aos objetivos deste estudo de caso, considera-se o horizonte de tempo mensal como aquele mais apropriado. A Gesco fatura seus serviços mensalmente, seus dados de custo real atualmente disponíveis são disponibilizados com a periodicidade mensal e, portanto, a coleta de dados de custo real seria facilitada.

3.8.2 - Rastreando os recursos e alocando as atividades

O próximo passo é identificar quais os recursos são consumidos e, na seqüência, atribuí-los às atividades.

Assim, para identificar os recursos relacionados ao processo de Fechamento Contábil, serão utilizadas as contas contábeis que representam as naturezas de custos mais relevantes para o processo em questão. Essas contas foram discriminadas no elenco de contas apresentado neste trabalho quando da descrição do sistema de custos atualmente utilizados pela Gesco.

Os recursos podem ser atribuídos diretamente a uma atividade específica, ser objeto de rastreamento ou quando não for possível a adoção das duas primeiras práticas pode ser rateado.

A alocação direta é possível quando a realização de uma atividade consome um recurso que objetivamente pode ser atribuído a ela, com relativa facilidade, e de forma direta.

O rastreamento pressupõe a análise de uma relação de causa e efeito entre a atividade desenvolvida e a produção do custo, sendo assim, a atribuição do custo rastreado até a atividade se vale dos direcionadores de recursos.

Na área de Operações Contábeis de Grandes empresas Industriais identificaram-se os recursos mais relevantes traduzidos pelas contas contábeis utilizadas e os possíveis direcionadores.

No quadro 3 abaixo, relacionaram-se os recursos mais relevantes que podem ser alocados as atividades de forma direta:

Recursos	Alocação
Custos com mão-de-obra	direta
Custos com serviços de terceiros	direta
Custos com rotinas processamentos de dados	direta
Custos com viagens e transportes	direta

QUADRO 3 – Recursos diretamente alocáveis

A seguir, no quadro 4, foram listados os recursos que não podem ser diretamente alocados, mas para os quais se buscou estabelecer uma relação de causa e efeito pela identificação dos direcionadores de recursos. Como é possível perceber algumas naturezas de custo são ao mesmo tempo direta e indiretamente alocáveis. Isso ocorre porque, dependendo da realidade do processo de negócio, uma mesma tipologia de custos como, por exemplo, a mão-de-obra de um funcionário pode ser exclusivamente utilizada para uma única atividade enquanto que a mão-de-obra de outro pode ser compartilhado entre várias atividades distintas. Aqui, o mesmo ocorre com os custos com serviços de terceiros e com rotinas de processamento de dados.

Recursos	Direcionadores de recursos
Custos com mão-de-obra	Hora-homem
Custos com serviços de terceiros	Hora-homem
Custos com rotinas processamento de dados	estimativa de processamentos executados
Custos com suporte informática	Hora-homem
Custos com comunicação	estimativa de uso
Custos com <i>leasing</i> de equipamentos	estimativa de uso
Custos com fotocópias	estimativa de uso
Custos com materiais de escritório	estimativa de uso

QUADRO 3 – Recursos alocáveis às atividades por direcionadores de custo

Uma única tipologia de mão-de-obra utilizada pode ter seu consumo atribuído diretamente ou indiretamente por direcionadores de custo. Conforme já mencionado, isso ocorre porque um único tipo de recurso pode ser consumido por atividades diferentes.

Para exemplificar, no Caso do Setor de Contabilidade Geral, os custos com a remuneração dos supervisores de subsetores ou células são consumidos por variadas atividades, como por exemplo, as atividades de Elaboração de relatórios legais e societários, Cálculo dos impostos diretos, Contabilização de provisões, Suporte a controladoria do cliente.

Assim, como foi verificado na ilustração dos quadros 3 e 4, o fato mencionado nos parágrafos anteriores ocorre na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais com os custos com mão-de-obra, serviços de terceiros, rotinas de processamentos de dados. Esses custos são consumidos por atividades de naturezas distintas.

Uma vez esclarecido esse ponto, pode-se partir para o efetivo custeio das atividades tomando-se a lista de atividades executadas no setor de Contabilidade Geral, que foi apresentada nos Mapas de Atividade por Processo; a lista de recursos a serem alocados diretamente, ilustrados no quadro 3; e a lista de recursos indiretos e seus direcionadores apresentados no quadro 4.

Todos os custos incorridos deverão ser alocados diretamente ou indiretamente às atividades realizadas no setor de Contabilidade Geral. Um custo será alocado indiretamente a uma atividade, preferencialmente, pela aplicação do rastreamento. Porém, quando esse não for possível e nem aplicável, o custo será atribuído por um processo de rateio.

No caso do setor de Contabilidade Geral, verificou-se o compartilhamento dos custos de mão-de-obra para as atividades. Esses custos compartilhados são relativos a remuneração bruta acrescida dos encargos sociais de Supervisores de Subsetor, Gerentes dos Setores, Gerente da área de Operações Contábeis, Gerentes de Cliente e da Secretaria da Área de Operações Contábeis.

Portanto, para prosseguir com o custeio das atividades, torna-se necessário definir um método para a distribuição dessa natureza de custo para as atividades.

No caso dos custos com mão-de-obra que são compartilhados por várias atividades, o método a ser aplicado depende do conhecimento prévio de quais as atividades são realizadas pelos funcionários que representam os fatores de produção compartilhada. Necessita também do conhecimento dos custos de remuneração desses funcionários bem como dos direcionadores de recursos para que se efetue o rastreamento.

Atualmente, como mencionado neste estudo de caso, a área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, não está orientada por processos. Por conseqüência, o setor de Contabilidade Geral possui uma estrutura dividida em células ou subsetores especializados em executar os serviços para um cliente específico.

Cada célula possui um supervisor e um grupo dedicado de analistas, existindo então, vários analistas e supervisores que executam atividades comuns para clientes distintos. Esse desenho provoca custos desnecessários com a contratação e manutenção de supervisores e analistas que poderiam ser aproveitados em outras estruturas produtivas da Gesco.

Entende-se a partir daí que a “simbiose” na execução de uma mesma atividade a variados clientes, obtida pela orientação por processos, representará uma redução efetiva de custos para a área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais.

Levando-se em consideração o exposto nos parágrafos anteriores, optou-se por supor uma situação na qual os custos com remuneração relacionados com os processos executados pelo setor de Contabilidade Geral seriam obtidos por todos os funcionários envolvidos no processos ali executados. Ou seja, ainda que eles sejam vinculados a outros setores da área de Operações Contábeis, parte das suas remunerações serão consideradas nas atividades de responsabilidade do setor de Contabilidade Geral. Optou-se também pela alocação de um único supervisor para o setor de Contabilidade Geral.

Feitas essas considerações, apresenta-se, a seguir, no quadro 5, utilizando-se de valores fictícios e dados hipotéticos relacionados aos funcionários e suas remunerações, ilustra-se um exemplo de rastreamento de custo de mão-de-obra do setor de Contabilidade Geral. Ressalta-se que o exemplo é capaz de refletir na essência a situação real.

Vale ressaltar que na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais existem diferentes níveis de remuneração entre os funcionários e que os empregados realizam diferentes atividades.

Funções	Custo mão-de-obra	Horas Estimadas	Tarifa Horária	Horas dedicadas a cada atividade						
				AT1	AT2	AT3	AT4	AT5	AT6	AT7
Gerente da área de Operações Contábeis	R\$ 1.000,00	180	R\$ 5,56							
Gerente do setor de Contabilidade Geral	R\$ 500,00	180	R\$ 2,78	20		10	20	5	5	20
Gerente do setor de Contas a Pagar	R\$ 450,00	168	R\$ 2,68			10			5	
Gerente do setor de Tesouraria	R\$ 390,00	168	R\$ 2,32			10			5	
Gerente do setor de Contas a Receber	R\$ 380,00	168	R\$ 2,26			10			5	
Gerente do setor de Controle Fiscal	R\$ 520,00	168	R\$ 3,10			10			5	
Gerente do setor de Ativo Fixo	R\$ 400,00	168	R\$ 2,38			20			5	
Gerente do setor de Registro Documentos/Portaria	R\$ 380,00	168	R\$ 2,26	16						
Supervisor	R\$ 150,00	160	R\$ 0,94	40	5	5	20	10	10	10
Analistas nível 1	R\$ 700,00	160	R\$ 4,38	20	5	5	20	10	10	15

Funções	Custo mão-de-obra	Horas Estimadas	Tarifa Horária	Horas dedicadas a cada atividade						
				AT8	AT9	AT10	AT11	AT12	AT13	AT14
Analistas nível 2	R\$ 1.300,00	160	R\$ 8,13	16			10			
Analistas nível 3	R\$ 1.500,00	160	R\$ 9,38	24			10			
Secretaria da área de Operações contábeis	R\$ 70,00	120	R\$ 0,58							
				AT8	AT9	AT10	AT11	AT12	AT13	AT14
Gerente da área de Operações Contábeis	R\$ 1.000,00	180	R\$ 5,56	30	20			10		30
Gerente do setor de Contabilidade Geral	R\$ 500,00	180	R\$ 2,78	40	20		10	20		10
Gerente do setor de Contas a Pagar	R\$ 450,00	168	R\$ 2,68							
Gerente do setor de Tesouraria	R\$ 390,00	168	R\$ 2,32							
Gerente do setor de Contas a Receber	R\$ 380,00	168	R\$ 2,26							
Gerente do setor de Controle Fiscal	R\$ 520,00	168	R\$ 3,10							
Gerente do setor de Ativo Fixo	R\$ 400,00	168	R\$ 2,38							

Funções	Custo mão-de-obra	Horas Estimadas	Tarifa horária	Horas dedicadas a cada atividade						
Gerente do setor de Registro Documentos/Portaria	R\$ 380,00	168	R\$ 2,26							
Supervisor do subsetor X	R\$ 150,00	160	R\$ 0,94	5	5	5	30		5	10
Analistas nível 1	R\$ 700,00	160	R\$ 4,38	5	5	5	40		5	15
Analistas nível 2	R\$ 1.300,00	160	R\$ 8,13	30	10				10	5
Funções	Custo mão-de-obra	Horas Estimadas	Tarifa horária	Horas dedicadas a cada atividade						
Analistas nível 3	R\$ 1.500,00	160	R\$ 9,38	40	20				20	
Secretaria da área de Operações Contábeis	R\$ 70,00	120	R\$ 0,58							

TABELA 1 – Distribuição dos custos de mão-de-obra do setor Contabilidade Geral que são compartilhados por mais de uma atividade

Legenda de Atividades

AT1 - Cálculo de estoques	AT8 - Análise da posição patrimonial e de resultado
AT2 - Contabilização de estoques	AT9 - Contabilização de provisões
AT3 - Validação da contabilização setores gesco	AT10 - Cálculo de impostos diretos
AT4 - Validação de valores do cliente	AT11- Elaboração dos relatórios legais e societários
AT5 - Contabilização de valores cliente	AT12 - Elaboração de demonstrativos e relatórios gerenciais
AT6 - Conciliação de saldos e partidas analíticas	AT13 - Transmissão de dados para entidade controladora
AT7 - Ajuste de valores contabilizados	AT14 - Suporte a Controladoria do cliente

Também, a estimativa de horas aplicadas nesta ilustração é hipotética e, portanto, não pode ser tomada como valor exato.

Uma vez calculada a quantidade de horas aplicada em cada atividade, fica relativamente simples calcular o custo de remuneração por atividade, bastando para isto a multiplicação da tarifa horária de cada funcionário pelo total de horas deste funcionário empregadas na realização desta atividade.

Para demonstrar este cálculo, a seguir apresenta-se, no quadro 6, a lista de atividades desenvolvidas no setor de Contabilidade Geral com o respectivo custo de mão-de-obra. Este quadro também contém a demonstração dos cálculos:

Custo de Mão-de-obra por atividade		
Atividades	Cálculo de custos	Custo Mão-de-obra por atividade
AT1 - Cálculo de estoques	$=(20*2,78)+(16*2,26)+(40*0,94)+(20*4,38)+(16*8,13)+(24*9,38)$	R\$ 572,16
AT2 - Contabilização de estoques	$=(5*0,94)+(5*4,38)$	R\$ 26,60
AT3 - Validação da contabilização setores gesco	$=(10*2,78)+(10*2,68)+(10*2,32)+(10*2,26)+(10*3,1)+(20*2,38)+(5*0,94)+(5*4,38)$	R\$ 205,60
AT4 - Validação de valores do cliente	$=(20*2,78)+(20*0,94)+(20*4,38)+(10*8,13)+(10*9,38)$	R\$ 337,10
AT5 - Contabilização de valores cliente	$=(5*2,78)+(10*0,94)+(10*4,38)$	R\$ 67,10
AT6 - Conciliação de saldos e partidas analíticas	$=(5*2,78)+(5*2,68)+(5*2,32)+(5*2,26)+(5*3,10)+(5*2,38)$	R\$ 77,60
AT7 - Ajuste de valores contabilizados	$=(20*2,78)+(10*0,94)+(15*4,38)$	R\$ 130,70

Custo de Mão-de-obra por atividade		
Atividades	Cálculo de custos	Custo Mão-de-obra por atividade
AT8 - Análise da posição patrimonial e de resultado	$=(30*5,56)+(40*2,78)+(5*0,94)+(5*4,38)+(30*8,13)+(40*9,38)$	R\$ 923,70
AT9 - Contabilização de provisões	$=(20*5,56)+(20*2,78)+(5*0,94)+(5*4,38)+(10*8,13)+(20*9,38)$	R\$ 462,30
AT10 - Cálculo de impostos diretos	$=(5*0,94)+(5*4,38)$	R\$ 26,60
AT11- Elaboração dos relatórios legais e societários	$=(10*2,78)+(30*0,94)+(40*4,38)$	R\$ 231,20
AT12 - Elaboração de demonstrativos e relatórios gerenciais	$=(10*5,56)+(20*2,78)$	R\$ 111,20
AT13 - Transmissão de dados para entidade controladora	$=(5*0,94)+(5*4,38)+(10*8,13)+(20*9,38)$	R\$ 295,50
AT14 - Suporte a Controladoria do cliente	$=(30*5,56)+(10*2,78)+(10*0,94)+(15*4,38)+(5*8,13)$	R\$ 310,35

QUADRO 4 – Custos de mão-de-obra das atividades desenvolvidas no setor de Contabilidade Geral

O próximo passo para custear as atividades é identificar a relação causal entre cada tipologia de custo com as atividades que a consomem.

Tanto na ótica da área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais como na ótica dos processos ali desenvolvidos, o principal fator de produção é a mão-de-obra. Portanto, na presente aplicação de custeio caso não seja possível atribuir os custos dos recursos diretamente ou por rastreamento, procedeu-se um rateio com base no volume horas-homem utilizado por cada atividade.

Para atender ao objetivo de demonstrar o rastreamento dos custos do setor de Contabilidade Geral às atividades ali realizada,s preparou-se, a seguir, uma breve ilustração, utilizando-se valores hipotéticos.

Os principais custos do setor de Contabilidade Geral são:

- 1 - Custos com mão-de-obra
- 2 - Custos com serviços de terceiros
- 3 - Custos com rotinas de processamentos de dados
- 4 - Custos com viagens e transportes
- 5 - Custos com suporte informática
- 6 - Custos com Comunicação
- 7 - Custos com *leasing* de equipamentos
- 8 – Custos com fotocópias
- 9 – Custos com materiais de escritório

Para facilitar a demonstração do cálculo do custo final por atividade desenvolvida no setor de Contabilidade Geral, optou-se por agrupar os tipos de recursos em três grupos principais: Custos com Pessoas, Custos com Informática e terceiros e Outros Custos. Sendo que Custos com Pessoas são compostos por custos com mão-de-obra, Custos com Informática e Terceiros são formados por custos com rotinas de processamento de dados e custos com suporte informática e custos com Serviços de Terceiros e, por fim, os Outros Custos tem seu valor obtido pela soma dos custos restantes que são: custos com viagens e transportes, custos comunicação, custos com *leasing* de equipamentos, custos com fotocópias, custos com materiais de escritório.

Sendo assim, a seguir, apresenta-se o quadro 7 que contém os totais de custos por grupo de recurso e por atividade. Convém considerar que, para rastrear os custos dos fatores de produção até as atividades, foram utilizados os direcionadores de recursos ilustrados no quadro 4.

Atividade	Custo de Pessoas	Custo informática e Terceiros	Outros Custos	Custo da Atividade
AT1 - Cálculo de estoques	R\$ 572,16	R\$ 560,00	R\$ 20,00	R\$ 1.152,16
AT2 - Contabilização de estoques	R\$ 26,60	R\$ 160,00	R\$ 11,00	R\$ 197,60
AT3 - Validação da contabilização setores gesco	R\$ 205,60	R\$ 10,00	R\$ 40,00	R\$ 255,60
AT4 - Validação de valores do cliente	R\$ 337,10	R\$ 25,00	R\$ 30,00	R\$ 392,10
AT5 - Contabilização de valores cliente	R\$ 67,10	R\$ 70,00	R\$ 15,00	R\$ 152,10
AT6 - Conciliação de saldos e partidas analíticas	R\$ 77,60	R\$ 57,00	R\$ 100,00	R\$ 234,60
AT7 - Ajuste de valores contabilizados	R\$ 130,70	R\$ 100,00	R\$ 10,00	R\$ 240,70
AT8 - Análise da posição patrimonial e de resultado	R\$ 923,70	R\$ 0,00	R\$ 100,00	R\$ 1.023,70
AT9 - Contabilização de provisões	R\$ 462,30	R\$ 60,00	R\$ 25,00	R\$ 547,30
AT10 - Cálculo de impostos diretos	R\$ 26,60	R\$ 170,00	R\$ 160,00	R\$ 356,60
AT11- Elaboração dos relatórios legais e societários	R\$ 231,20	R\$ 380,00	R\$ 35,00	R\$ 646,20
AT12 – Elaboração de demonstrativos e relatórios gerenciais	R\$ 111,20	R\$ 156,00	R\$ 70,00	R\$ 337,20

AT13 - Transmissão de dados para entidade controladora	R\$ 295,50	R\$ 170,00	R\$ 29,00	R\$ 494,50
AT14 - Suporte a Controladoria do cliente	R\$ 310,35	R\$ 0,00	R\$ 350,00	R\$ 660,35
Total Setor Contabilidade Geral	R\$ 3.777,71	R\$ 1.918,00	R\$ 995,00	R\$ 6.690,71

QUADRO 5 – Custos por atividade e por grupo de custos

Conforme foi possível perceber pelo ilustrado no quadro 7, ao calcular-se o custo de uma atividade os gestores e funcionários responsáveis pela execução são capazes de compreender e relacionar os esforços empregados, traduzidos por custos no desenvolvimento das atividades. A partir dessa visão gerada pelo custeio por atividades a tomada de medidas corretivas para reduzir custos tende a ser mais acertada uma vez que os gerentes podem focar as atividades mais onerosas e passíveis de serem influenciadas. Cabe ainda mencionar que, quando se toma essa medida, este resultado tende a ser duradouro uma vez que se está agindo na causa que gera o consumo de recursos.

Convém considerar que o custeio das atividades deve levar em consideração o custo das atividades executadas em outras áreas e setores e que apóiam as atividades realizadas no setor de Contabilidade Geral.

Atualmente, na Gesco, existem atividades relevantes, seja sob a ótica dos custos que representam ou sob a ótica das necessidades que atendem, que não são relacionadas às áreas ou processos que as consomem. Como exemplos significativos desses casos podem-se citar: as atividades de Suporte ao fechamento contábil, executados na área de Metodologia e as atividades de Atendimento ao cliente no fechamento contábil, executadas pelos Gerentes de Conta.

Desta forma, ainda que seja possível conhecer os motivos da elevação do volume de horas-extras em determinado período, por exemplo, na área de Metodologia, torna-se quase impossível tomar medidas corretivas eficazes que reduzam ou eliminem os custos que foram elevados.

Outra consequência da falta de visibilidade das atividades que são executadas por outras áreas e setores da Gesco, porém, consumidas pelo Setor de Contabilidade Geral, é a impossibilidade de sanar problemas relacionados à qualidade e ao desempenho. Uma vez que não se estabelece uma relação entre as consequências: atividades mal executadas no setor de Contabilidade Geral e as respectivas causas que podem ser atividades mal executadas em outros setores e áreas da Gesco.

Assim as referidas atividades devem ser tratadas como custos das atividades realizadas no setor de Contabilidade Geral.

Ressalta-se que, neste estudo de caso, não se preocupou com o custeio das atividades executadas em outras áreas e setores. Isso se deu por considerar que os objetivos deste trabalho são atendidos com o estudo da aplicação do custeio por atividades no setor de Contabilidade Geral. Também vale recordar que a unidade de análise deste estudo de caso é a área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais, na qual foi possível aplicar e analisar os efeitos da etapa mais relevante para que se verifiquem os resultados da aplicação da Gestão Baseada em Atividades: a Análise de Atividades.

3.8.3 - Escolhendo e mensurando os objetos de custo

Agora que as atividades foram custeadas cabe determinar quais são os objetos de custo para em seguida mensurar os custos dos mesmos.

Conforme observado no capítulo 2, a escolha do objeto de custo depende sempre das necessidades de informação que os gestores de um empreendimento apresentam.

Para esta ilustração o objeto de custo é o processo de Fechamento Contábil realizado para um dos clientes da Gesco. Vale lembrar que, para resguardar os interesses dos clientes da Gesco, não é possível revelar seu nome e, o qual, portanto é tratado como cliente “X”. Para fins deste estudo de caso, julga-se, não seja limitativo.

Este processo representa uma fase estratégica na realização de todos os serviços vendidos com alta visibilidade para o cliente e sob o qual julga-se devem ser priorizadas as medidas que visem melhorar a qualidade do serviço e o desempenho na sua execução.

Acrescenta-se ainda que, por ser um processo com alta visibilidade para o cliente e sobre o qual este tem uma grande expectativa, valores adicionais aos serviços poderiam ser implementados pela projeção e aplicação de novas atividades com elevado potencial de geração de valor agregado.

Outra justificativa para a escolha é o fato de a gerência reconhecer este processo como um dos que mais consomem recursos não orçados, provocando, com frequência, variações negativas nos custos totais da Gesco.

Em seguida se realiza a mensuração dos objetos de custo escolhidos.

Para tanto, selecionam-se os direcionadores de atividade que indicarão o consumo de cada atividade por objeto de custo.

No quadro 8, a seguir, ilustra os direcionadores das atividades executadas no setor de Contabilidade Geral.

ATIVIDADES	DIRECIONADORES
Cálculo de estoques	Número de processamentos das rotinas de informática para processamento de estoques realizadas
Contabilização de estoques	Número de lançamentos realizados
Validação da contabilização dos setores Gesco	Número de itens verificados
Validação de valores cliente	Número de itens verificados
Contabilização de valores do cliente	Número de lançamentos realizados
Conciliação de saldos e partidas analíticas	Número de contas contábeis que apresentam divergências
Ajuste de valores contabilizados	Número de lançamentos realizados
Análise da posição patrimonial e de resultado	Relatórios produzidos
Contabilização de provisões	Número de lançamentos realizados
Cálculo dos impostos diretos	Números de rotinas de informática de Fechamento Contábil requeridas
Elaboração de relatórios legais e societários	Números de rotinas de informática de Fechamento Contábil requeridas
Elaboração de demonstrativos e relatórios gerenciais	Relatórios produzidos
Transmissão de dados para entidade controladora	Número de itens informados
Suporte a Controladoria do cliente	Número de consultas

QUADRO 6 – Direcionadores das Atividades Executadas no Setor de Contabilidade Geral

Constatou-se a partir do quadro acima que alguns direcionadores são comuns a mais de uma atividade. Sendo assim, poderia ser aplicada a decomposição multiníveis de custos para reduzir o número de atividades a serem relacionadas ao objeto de custo.

Porém tendo em vista o pequeno número de atividades ilustradas não se aplicou essa técnica citada acima e descrita por BOISVERT (1999).

3.8.4 - Atribuindo os custos aos serviços

Uma vez que foram identificadas as atividades e seus custos, direcionadores cabe realizar a alocação dos custos aos objetos eleitos.

Selecionadas as medidas de atividade o passo sucessivo é determinar a frequência com que elas ocorrem e a disponibilidade da informação de sua ocorrência.

A determinação da frequência da ocorrência de uma medida de atividade tem de levar em consideração a facilidade e o custo na obtenção desta informação.

Sendo assim, para o presente estudo de caso, foi utilizado um relatório estatístico que é produzido pela controladoria da Gesco e pelas equipes de cada setor com a periodicidade mensal. Nesse documento, está contida uma serie de dados que podem ser utilizados como parâmetro para identificação da frequência e duração das medidas de atividade eleitas. Por ser um relatório criado com o objetivo de acompanhar a performance dos setores e os volumes de operação, e facilmente utilizável para a determinação da frequência das medidas de atividade uma vez que essas também podem representar poderosos indicadores de performance. Para os objetivos aqui propostos, acredita-se que este é um relatório bastante detalhado e complexo e principalmente já existente, implica menores custos para obtenção.

Como o faturamento de serviços na Gesco ocorre mensalmente, e a própria prestação de serviços relacionadas ao processo de Fechamento Contábil ocorre mensalmente, o período a ser custeado refere-se a um mês. Portanto a determinação de frequência da ocorrência das medidas de saída levará em consideração o período de um mês. Como mencionado, o relatório com os dados sobre volumes e desempenho são produzidos mensalmente. E, como esse relatório apresenta levantamento que considera o período de um mês, não deverão ser realizadas novas pesquisas ou ajustes para adequar o tempo de análise.

Vale ressaltar que, na aplicação do volume de atividades para o cálculo do custo por medida de saída, apesar de terem sido relatórios reais, os valores e os volumes aqui dispostos no período são hipotéticos e servem unicamente para ilustrar o custeio.

Apresenta-se, a seguir, no quadro 9, a ilustração do volume de atividade e o custo por medida de saída de atividades em R\$.

Atividade	Custo da Atividade	Medida de atividade	Volume da Atividade	Custo por Med. Saída
AT1 - Cálculo de estoques	R\$ 1.152,16	N.de processamentos das rotinas de informática para processamento de estoques realizadas	20	R\$ 57,61
AT2 - Contabilização de estoques	R\$ 197,60	Número de lançamentos realizados	300	R\$ 0,66
AT3 - Validação da contabilização setores gesco	R\$ 255,60	Número de itens verificados	200	R\$ 1,28
AT4 - Validação de valores do cliente	R\$ 392,10	Número de itens verificados	170	R\$ 2,31
AT5 - Contabilização de valores cliente	R\$ 152,10	Número de lançamentos realizados	180	R\$ 0,85
AT6 – Conciliação de saldos e partidas analíticas	R\$ 234,60	Número de contas contábeis que apresentam divergências	80	R\$ 2,93
AT7 - Ajuste de valores contabilizados	R\$ 240,70	Número de lançamentos realizados	100	R\$ 2,41
AT8 - Análise da posição patrimonial e de resultado	R\$ 1.023,70	relatórios produzidos	25	R\$ 40,95
AT9 - Contabilização de provisões	R\$ 547,30	Número de lançamentos realizados	60	R\$ 9,12

Atividade	Custo da Atividade	Medida de atividade	Volume da Atividade	Custo por Med. Saída
AT10 - Cálculo de impostos diretos	R\$ 356,60	Números de rotinas de informática de Fechamento contábil requeridas	22	R\$ 16,21
AT11- Elaboração dos relatórios legais e societários	R\$ 646,20	Números de rotinas de informática de Fechamento contábil requeridas	22	R\$ 29,37
AT12 - Elaboração de demonstrativos e relatórios gerenciais	R\$ 337,20	relatórios produzidos	4	R\$ 84,30
AT13 - Transmissão de dados para entidade controladora	R\$ 494,50	Número de itens informados	250	R\$ 1,98
AT14 - Suporte a Controladoria do cliente	R\$ 660,35	Número de Consultas	1000	R\$ 0,66
Total Setor Contabilidade Geral	R\$ 6.690,71			

QUADRO 7 – Volume de Atividade e Custo por Medida de Saída de Atividade em Reais

De posse dos custos de medidas de atividade, pode-se atribuir os custos aos objetos de custos.

Para que se proceda a atribuição dos custos aos objetos de custos, é necessário que se utilizem as informações levantadas na fase de Análise de Atividades pois, deve-se considerar a seqüência com que são realizadas as atividades do serviço ou processo a ser custeado. Deve-se ainda levar em consideração a hierarquia das atividades.

No presente estudo de caso, como o objeto de custo eleito foi o processo de Fechamento Contábil de um determinado cliente, utilizaram-se as informações contidas neste trabalho que foram apresentadas pelo mapeamento de atividades elaborado na fase de Análise de Atividades.

Na aplicação do custeio baseado em atividades, devem ser consideradas as atividades que são consumidas pelo objeto de custo eleito e, portanto, não importam para este método as limitações organizacionais existentes.

Para ilustrar o que foi mencionado no parágrafo anterior, consideraram-se, nesta aplicação de custeio, duas atividades que são realizadas por outras áreas da Gesco, mas são necessárias ao processo de Fechamento Contábil. São elas: Suporte ao Fechamento Contábil de responsabilidade da área de Metodologia e Suporte ao cliente no fechamento realizada pelo Gerente de Cliente ou de Conta. E, apesar de não dispor de dados suficientes e não ter estendido este estudo de caso, pelos objetivos a que se propõem aqui, a essa área, foram considerados custos por medida de saída de atividade hipotéticos.

Convém esclarecer que não se pretende aqui exaurir a lista de atividades de outras áreas que contribuem para o processo de Fechamento Contábil, porém julga-se que essas duas sejam as mais onerosas e relevantes e, portanto, ao considerá-las já se obteria um custo próximo da realidade.

Assim, considerando-se as principais atividades de responsabilidade da Gesco e que são realizadas no setor de Contabilidade Geral, pode-se dizer que o processo de Fechamento Contábil só não consome a atividade “Elaboração de Demonstrativos e Relatórios Gerenciais”.

A seguir, procurou-se ilustrar, no quadro 10, o custeio, tomando-se o custo unitário das medidas de atividades levantadas no quadro 9, as medidas de saída de outras áreas, o desenho do processo com a lista e a hierarquia de atividades relacionadas ao processo de Fechamento Contábil e as informações relativas aos volumes consumidos pelo cliente.

Descrição das Atividades realizadas no Processo de "Fechamento contábil"	Direcionador	Volume do Direcionador	Custo unitário de Medida atividade	Custo da Atividade Cliente X	Demonstração do Cálculo do Custo por Atividade
AT1 - Cálculo de estoques	N.de processamentos das rotinas de informática para processamento de estoques realizadas	8	R\$ 57,608	R\$ 460,86	=(8*57,61)
AT2 - Contabilização de estoques	Número de lançamentos de estoque realizados	100	R\$ 0,659	R\$ 65,87	=(100*0,659)
AT3 - Validação da contabilização setores gesco	Número de itens verificados - setores Gesco	70	R\$ 1,278	R\$ 89,46	=(70*1,278)
AT4 - Validação de valores do cliente	Número de itens verificados - Setores Cliente	60	R\$ 2,306	R\$ 138,39	=(60*2,306)
AT5 - Contabilização de valores cliente	Número de lançamentos realizados- setores cliente	80	R\$ 0,845	R\$ 67,60	=(80*0,845)
AT6 - Conciliação de saldos e partidas analíticas	Número de contas contábeis que apresentam divergências	43	R\$ 2,933	R\$ 126,10	=(43*2,933)
AT7 - Ajuste de valores contabilizados	Número de lançamentos de ajustes realizados	33	R\$ 2,407	R\$ 79,43	=(33*2,407)

Descrição das Atividades realizadas no Processo de "Fechamento contábil"	Direcionador	Volume do Direcionador	Custo unitário de Medida atividade	Custo da Atividade Cliente X	Demonstração do Cálculo do Custo por Atividade
AT8 – Análise da posição patrimonial e de resultado	relatórios produzidos de posição patrimonial e de resultado	8	R\$ 40,948	R\$ 327,58	$=(8*40,95)$
AT9 - Contabilização de provisões	Número de lançamentos de provisões realizados	29	R\$ 9,122	R\$ 264,53	$=(29*9,122)$
AT10 - Cálculo de impostos diretos	Números de rotinas de informática de Fechamento contábil requeridas para cálculo dos impostos	7	R\$ 16,209	R\$ 113,46	$=(7*16,21)$
AT11- elaboração dos relatórios legais e societários	Números de rotinas de informática de Fechamento contábil requeridas para finalização dos relatórios	7	R\$ 29,373	R\$ 205,61	$=(7*29,37)$
AT13 - transmissão de dados para entidade controladora	Número de itens informados na Transmissão de dados	90	R\$ 84,300	R\$ 7.587,00	$=(90*4,3)$

Descrição das Atividades realizadas no Processo de "Fechamento contábil"	Direcionador		Volume do Direcionador	Custo unitário de Medida atividade	Custo da Atividade Cliente X	Demonstração do Cálculo do Custo por Atividade
AT14 - Suporte a Controladoria do cliente	Número de Consultas da Controladoria	300	R\$ 1,978	R\$ 593,40	=(300*1,978)	Valores arbitrados
ATXX-Suporte ao Fechamento contábil	Números de rotinas de informática de Fechamento contábil requeridas para o Fechamento	10	R\$ 90,000	R\$ 900,00	=(10*90,00)	
ATXY-Suporte ao cliente no Fechamento	Número de relatórios Elaborados para o cliente	10	R\$ 50,000	R\$ 500,00	=(10*50,00)	
Total do custo Do processo de "Fechamento contábil" para o cliente "X"				R\$ 11.519,29		

QUADRO 8 – Custo do serviço prestado através do processo de Fechamento Contábil ao cliente X

Como foi possível verificar, o custeio por atividades proporciona a visão dos elementos causadores dos custos de um determinado processo para um cliente específico. Essa característica diferencia este método daqueles de custeio tradicionais que respondem somente quanto e onde os custos foram gastos.

Outra constatação é que o modo como os custos são calculados e ilustrados facilita a compreensão, pelos administradores e funcionários que realizam as atividades da organização, de como os custos ocorrem. Portanto, a partir desta compreensão, torna-se mais fácil a concepção de medidas mais apropriadas para redução de custos.

Convém considerar também que aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades exige um esforço considerável. Esse sistema de custeio pode exigir revisões constantes para gerar informações satisfatórias. Essas revisões podem ter relação com a necessidade de trabalhar-se com estimativas para a apropriação das atividades.

3.9 - Principais conclusões a respeito dos benefícios da aplicação da gestão por atividades na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais da Gesco.

A análise de atividades possibilita o conhecimento daquilo que não está sendo realizado corretamente e também, a identificação das causas e dos fatores que originam as atividades.

1 - Desta forma, o primeiro grande benefício que foi possível perceber através aplicação da gestão por atividades em uma empresa prestadora de serviços é o nível de conhecimento que se adquire dos processos e das atividades que são desenvolvidos pela prestadora de serviços.

Ao traçar-se o desenho dos processos, foi possível constatar que eles rompem as barreiras da organização objeto deste estudo de caso, a Gesco. Tendo em vista a complexidade dos serviços prestados pela Gesco e das funções que são transferidas pelas grandes organizações – clientes – a ela, não seria possível conceber a consecução dos serviços de outra forma. Isso ocorre porque a Gesco se propõe a desempenhar as funções repassadas pelos clientes em regime de parceria e, conforme mencionado neste estudo de caso a Gesco não tem como atividade a simples locação de mão-de-obra.

Portanto verificou-se que não é possível atuar sobre as falhas ou melhorar o desempenho, a qualidade ou reduzir custos, sem que haja a interação com o cliente. A determinação das atividades de responsabilidade do cliente e da Gesco gera a possibilidade de que as medidas sejam tomadas por aqueles que tem poder para solucionar as falhas ou melhorar a execução das atividades.

Dentro do mesmo raciocínio, um dos grandes desafios que é a delimitação das responsabilidades e do alcance dos serviços contratados pelos clientes, itens que hoje são tratados pela Gesco no que se denomina Nível de Serviço Contratado, é facilitada pelo mapeamento dos processos o que proporcionaria maior grau de acerto do conteúdo do Nível de Serviços Contratados, alocando, os recursos de forma mais eficiente. Sem o mapeamento dos processos e suas atividades, o Nível de Serviço Contratado tende a ser impreciso o que pode provocar incremento nos custos pela execução de serviços não contratados ou por pagamento de indenizações contratuais por danos não causados pela Gesco. Um nível de serviços bem elaborado reduz os riscos da terceirização e fortalece a relação de parceria entre prestadora e tomadora.

Outro benefício proporcionado pelo conhecimento das atividades está relacionado com a possibilidade de se incrementar o faturamento pela criação de novos serviços. Constatou-se que, conhecendo-se as atividades desenvolvidas pela Gesco e as atividades desenvolvidas pelo cliente, bem como suas iterações, torna-se possível propor a transferência destas para a Gesco. Desta forma, caso se verifique que essas atividades possam agregar valor para o

cliente e cumulativamente ser atendidas pelas competências existentes na Gesco, identifica-se, aí, uma oportunidade de negócio a ser aproveitada pela prestadora de serviços.

Verificou-se ainda que, com o conhecimento das atividades realizadas nos processos, proporcionado pela gestão por atividades, torna-se possível atuar preventivamente sobre as causas de deficiências na qualidade. Isso não ocorreria com a precisão necessária se os processos de consecução de serviços não fossem claramente identificados, uma vez que a gerência não teria como concentrar a sua observação nas atividades causadoras das deficiências.

Atuar nos processos de serviços com vistas à qualidade representa para as empresas prestadoras de serviços, mais que uma vantagem competitiva, representa uma necessidade básica do negócio. Isso se explica pelo fato de que as empresas prestadoras de serviços não podem operar, para tratar da gestão da qualidade, da mesma forma que as empresas fabricantes e comerciantes de produtos tangíveis. Para estas existe, em ultimo caso, a possibilidade de efetuar-se o controle de qualidade ao fim do processo produtivo; enquanto que para aquelas a avaliação da qualidade dos serviços pelo cliente se dá de forma praticamente instantânea a medida que as atividades são executadas. Portanto a gestão baseada em atividade para empresas prestadoras de serviços permite uma aplicação eficaz e menos onerosa de controle de qualidade que é o controle preventivo.

2 – Outro benefício identificado, através da aplicação da gestão por atividades em prestadora de serviços contábeis e financeiros a grandes empresas industriais, é a possibilidade de classificar as atividades levantadas e atuar sobre elas, balizando-se nas visões proporcionadas por essa classificação.

Percebeu-se que, pela da classificação das atividades que são desenvolvidas nos processos de consecução de serviços prestados aos clientes, torna-se possível avaliar as atividades que são relevantes para eles. São aquelas que justificam para o cliente os preços contratados bem como as vantagens inerentes à transferência das funções para a Gesco.

Atuando sobre estas atividades de forma a garantir o maior nível de qualidade possível, a Gesco pode obter melhores avaliações de seus clientes.

Como consequência da melhoria das avaliações pelos clientes, Gesco cria um espaço para futuras negociações de preços de seus serviços. Esses poderiam ter suas tarifas majoradas ou mantidas no momento da revisão e renovação dos contratos praticados. Ressalta-se que manter tarifas de serviços no mercado de terceirizações, quando da negociação, representa um desafio para as prestadoras, uma vez que quem transfere os serviços geralmente tende a esperar por despesas cada vez mais reduzidas com as funções transferidas a terceiros.

Outra consequência da melhoria da avaliação dos serviços pelos clientes é a publicidade gratuita praticada pela clientela satisfeita. Essa publicidade pode ocorrer quando potenciais clientes tomam referência com aqueles que já integram a carteira de clientes da Gesco. Isso se deve ao fato de que a transferência de funções para terceiros por grandes empresas industriais envolve riscos bastante altos para a entidade que transfere, portanto o aval de grandes empresas pode constituir um diferencial competitivo efetivo e duradouro para a Gesco.

Constatou-se também que a classificação das atividades em relação ao grau de influência que a administração pode exercer sobre os fatores geradores das atividades serve de instrumento de orientação para a administração, priorizando medidas corretivas sobre os processos. Como consequência, obtém maior eficácia nas medidas adotadas uma vez que se concentram os recursos disponíveis na correção e mudança de atividades e, por consequência, processos sobre os quais se pode mais facilmente atuar.

3- Constatou-se que a gestão por atividades gera a possibilidade de redução dos custos e consequentemente maior grau de competitividade e melhores margens de lucros.

O primeiro fator de redução dos custos que foi verificado é provocado pela visibilidade proporcionada pela aplicação da fase de Análise de Atividades. Quando se desenharam os processos, especificando-se as atividades que o compõem, tornou-se possível determinar qual

é o produto que se espera de cada atividade. Assim, a partir desta informação, é factível a realização do redesenho dos processos atuais, buscando substituir atividades mais onerosas por outras que, atendendo as necessidades e o nível esperado de serviço, consumam menor volume de recursos.

Ou ainda, quando, neste estudo de caso, identificaram-se as atividades que não agregam valor aos olhos do cliente, tornou-se possível à gerência a adoção de medidas para eliminá-las, caso não sejam necessárias, ou de esforçar-se para reduzir o seu consumo. No caso em que não seja possível, a administração pode, avaliando custo e benefício, tornar mais eficiente o desempenho destas atividades, reduzindo o volume de recursos que elas consomem. A adoção de todas essas medidas tem como conseqüência a redução dos custos.

Neste estudo de caso, constatou-se que, atualmente, a área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais não executa seus serviços orientando-se por processos. Então, como conseqüência dessa estrutura de produção, existem vários subsetores ou células que realizam as mesmas atividades para clientes distintos. Cada célula, como mencionado neste trabalho, possui um grupo de funcionários e, em alguns casos, um supervisor dedicados a um único cliente.

A conseqüência desta estrutura de produção é o não aproveitamento da “simbiose” que seria alcançada com a alocação de um ou mais recursos humanos em mais de um cliente. Caso as operações fossem orientadas por processos, o número de recursos humanos aplicados na área de Operações Contábeis de Grandes Empresas Industriais poderia ser reduzido pela realocação destes recursos em outras áreas que carecem de pessoal, e, como conseqüência, haveria uma desoneração desta área da Gesco. Verificou-se ainda que vários recursos que hoje desempenham funções de supervisão poderiam ser alocados em outras áreas da Gesco, desonerando assim os custos do setor de Contabilidade Geral . Isso só foi possível pela aplicação do método de custeio das atividades neste trabalho, adotando a hipótese de uma estrutura do setor de Contabilidade Geral orientado por processos.

Resta ainda considerar que a orientação da estrutura de produção por processos é mais uma das possibilidades produzidas pela aplicação da Gestão Baseada em Atividades.

4 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A constatação das possibilidades de desenvolvimento do mercado das terceirizações que visam à transferência dos processos contábeis e financeiros de grandes organizações industriais a outras empresas mais aptas a realizá-los e o reconhecimento das exigências que se aplicam aos prestadores de serviços interessados em aproveitar as oportunidades geradas por esse mercado motivaram a aplicação de técnicas da Gestão Baseada em Atividades (*ABM*), objetivando o incremento de qualidade nos serviços transferidos e a melhoria de desempenho na sua consecução.

Dessa forma, a finalidade desta dissertação foi atingida. Ao analisarem-se e descreverem-se os resultados da utilização da Gestão por Atividades em uma empresa prestadora de serviços especializada no desenvolvimento de atividades contábeis e financeiras para grandes empresas industriais, constatou-se a possibilidade de promover uma gestão eficaz e capaz de resultar em incremento de qualidade nos serviços prestados e na melhoria do desempenho de sua realização.

Da mesma forma, os objetivos específicos também foram atingidos. Procurou-se, por fundamentação teórica e estudo de caso realizado na divisão Gesco, pertencente às empresas Business Solutions Ltda., evidenciar a relevância dos conceitos da Gestão Baseada em Atividades quando aplicados à cadeia produtiva de empresas de serviços que pretendam explorar o mercado da terceirização, assumindo as atividades de apoio de grandes empresas industriais.

Pela realização do estudo de caso em vários processos de serviço executados pela divisão Gesco com a aplicação dos conceitos da Gestão por Atividades, foi possível determinar as mais relevantes para o cliente, bem como aquelas sobre as quais a administração exerce maior grau de influência. Com base nessa identificação, torna-se possível aos gestores aprimorar o processo de realização dos serviços, buscando agregar mais

valor ao cliente, potencializando ações sobre as atividades e processos percebidos por eles como os mais importantes. A mesma identificação permite gerar valor ao acionista pela adoção de medidas corretivas e preventivas que visam a eliminar ou a reduzir as atividades desnecessárias que consomem recursos e não melhoram o nível de satisfação dos clientes.

Nesse sentido, o estudo possibilita desenhar e visualizar o processo de realização dos serviços, facilitando aos gestores e demais funcionários a implantação e a manutenção de programas de aperfeiçoamento dos processos e da elaboração dos contratos de prestação de serviços, o que leva ao incremento nos resultados e a redução dos riscos de negócio para a empresa prestadora.

A simulação do custeio de um processo, realizado pela Gesco a um determinado cliente (X) no capítulo 3, permitiu a visualização de como a prestadora de serviços pode obter pontos de vista distintos para um mesmo cliente pela utilização da técnica de Custeio Baseada em Atividades. Possibilitou a demonstração de como a prestadora de serviços pode aplicar a técnica do custeio por atividade.

Em resposta à pergunta principal desta pesquisa, constatou-se que a ferramenta Gestão por Atividades possibilita às empresas prestadoras de serviços especializadas no atendimento de grandes empresas industriais a melhoria no seu desempenho .

O estudo de caso realizado nesta pesquisa demonstrou a relevância da utilização de técnicas pertencentes à Contabilidade e à Gestão por Atividades, em especial a Análise de Atividades, para proporcionar aos gestores informações que permitam orientar ou reorientar as atividades empregadas para melhoramento da qualidade e do desempenho dos serviços contábeis e financeiros prestados às grandes empresas industriais. Confirmou-se, portanto, a hipótese inicial do trabalho .

4.1 - Recomendações

Em continuação ao desenvolvimento deste trabalho, sugere-se ampliar o estudo, buscando implementar a Contabilidade por Atividades em todos os seus aspectos, aprofundando-se, principalmente, naquele relativo à aplicação da técnica de Custeio Baseado em Atividades em empresas prestadoras de serviços a grandes organizações industriais;

- implementar a Gestão por Atividades em setor específico da organização como um projeto piloto para aprofundar os estudos com o envolvimento de especialistas que atuam com metodologia, engenharia e desenvolvimento de processos, visando a identificar a forma mais eficiente e oportuna de se expandir a Contabilidade por atividades para toda a organização;
- realizar novos trabalhos que incluam aspectos referentes à aplicação da técnica de *benchmarking* na gestão de negócios de empresas que exploram a atividade de prestação de serviços contábeis e financeiros às grandes organizações industriais;
- estender a pesquisa às empresas relacionadas à prestadora que atuam no mesmo segmento de mercado em outros países, de forma a avaliar quais seriam os modelos de implementação mais aplicáveis em um ambiente globalizado.

REFERÊNCIAS

ARANTES, Nélío. **Sistemas de gestão empresarial: Conceitos permanentes na administração de empresas.** São Paulo: Atlas, 1998.

ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rayiu D., KAPLAN, Roberts e YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.

BRIMSOM, James A. **Contabilidade por atividades.** Trad. Antônio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades.** Contabilidade de gestão práticas avançadas. Tradução Antônio Diomário de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999.

BORNIA, Antônio César. **Análise gerencial de custos – Aplicação em empresas modernas.** Porto Alegre: Bookman, 2002.

BORINELLI, Márcio Luiz. A identificação do ciclo da vida das pequenas empresas através das demonstrações contábeis. Dissertação de mestrado UFSC, Florianópolis, 1998.

BRASIL, Haroldo Guimarães. A empresa e a estratégica da terceirização. ERA – **Revista de Administração de Empresas.** São Paulo, v. 33, n. 2, p. 6-11, março/abril, 1993.

CHING, Hong Yuch. **Gestão baseada em custeio por atividades.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral.** São Paulo: Atlas, 1996.

GANTZEL, Gerson e Allora, Valério. **Revolução nos custos: os métodos ABC e UP e a gestão estratégica de custo como ferramenta para a competitividade.** 2 ed. Salvador: casa da Qualidade, 1996.

GIL, Antônio de Loureiro. **Sistemas de informações contábil/financeiros.** São Paulo: Atlas, 1995.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GODOY, Arilda Schmid. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas.** São Paulo, v-35, n. 3, p. 20-29, maio/junho, 1995.

GOISA, Lívio Antonio. **Terceirização: uma abordagem estratégica.** São Paulo: Pioneira, 1997.

HENDRIKSEN, Edson S. & BRENDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade – Tradução da 5 ed. Americana.** Tradutor SANVICENTE, Zoratto Antônio. São Paulo: Atlas, 1999.

JUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 1998.

KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. **Custo & desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo.** São Paulo: Futura, 1998.

LEITE, Jaci. Terceirização em informática no Brasil. **ERA – Revista de Administração de Empresas.** São Paulo, v. 37, n. 3, p. 68-77, junho/setembro, 1997.

MARION, José Carlos. Preparando-se para a profissão do futuro. **Revista CRCPR.** Curitiba, n. 120, março, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1998.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análises**. São Paulo: Atlas, 1998.

PORTER, Michael E. **Estratégica competitiva: técnicas para análise da indústria e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

RICCIO, Edson Luiz. **Uma Contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação**. Tese de Doutorado em Administração, FEA/USP. São Paulo: 1989.

STAIR, Ralph M. **principal de sistemas de informação**. Uma abordagem gerencial. Trad. VIEIRA, L. L. Maria e ALENCAR, Dalton C. 2 ed. São Paulo: LTC S/A, 1998.

SEBRAE NACIONAL. Estudos e pesquisas. **17 Sondagem conjuntural do micro e pequenas indústrias**. [<http://www.sebrae.com.br/pesq-fgv/ibre/cet.1996>] acessado em 05/01/2003