

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**FATORES CRÍTICOS DE SUCESSO E PONTOS DE FALHA NA
IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTOS EM
EMPRESA ESTATAL DO SETOR FERROVIÁRIO**

Tipificación: Aportes a las Disciplinas de Costos, Gestión o afines a
ambas

Autores

Jerônimo Antunes

Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis –
FEA/USP da Universidade de São Paulo – USP
Sócio da ABC – Associação Brasileira de Custos

Antonio de Loureiro Gil

Universidade Federal do Paraná - UFPR

José Carlos Melchior Arnosti

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Regina Aparecida Neumann

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**FATORES CRÍTICOS DE SUCESSO E PONTOS DE FALHA NA IMPLANTAÇÃO DE
SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTOS EM EMPRESA ESTATAL DO SETOR
FERROVIÁRIO**

Tipificación: Aportes a las Disciplinas de Costos, Gestión o afines a ambas

RESUMEN

Este trabalho propõe apresentar fatores críticos de sucesso trabalhados e pontos de falha enfrentados quando da implantação de Sistema Integrado de Informação em Ambiente Corporativo de Modal Ferroviário, evidenciando especificamente o Módulo de Custos e as implicações e vinculações com os demais módulos. O panorama existente no ambiente corporativo da entidade engloba diversos sistemas de informação independentes, sem exportação e importação de dados, ocasionando retrabalho desnecessário nas diversas áreas. Modelo DEQ – Decisão Via Tecnologia da Exceção Quantificada é metodologia integrada por procedimentos com foco em minimizar possíveis fracassos quando do desenvolvimento, instalação ou operação de sistemas informatizados. Controles e redução dos custos envolvidos com o ciclo de vida de sistemas de informações demonstram ser opções factíveis as entidades quando da aplicação da metodologia DEQ como ferramenta para gestão da sistemática de substituição de Sistemas de Informática no ambiente organizacional. A sustentação do modelo **DEQ** está intrinsecamente ligada ao binômio **FCS – SPOF**, ou seja, **Fatores Críticos de Sucesso e Pontos de Falha** devem ser objeto de atenção e análise para que se atinjam objetivos e metas planejadas no projeto. Novo Sistema de Informação Corporativo implantado maximizou a dinâmica operacional e gerencial da entidade objeto de nosso estudo, eliminou geração de informações independentes, conflitantes e em duplicidade, conseqüentemente, refletindo na qualidade da informação contábil como ferramenta fundamental ao processo de tomada de decisão. Na segunda metade do século XX, busca incessante da melhoria operacional de nossas Organizações foi fundamentada em visão de otimização de suas práticas para melhor amanhã dos negócios. Baseado nessa busca eventos dos negócios foram tomando forma, dimensão, perspectiva, enfim, melhoria. O profissional contábil, como elemento fundamental nesse cenário desenvolveu-se, e junto com ele novos procedimentos e atribuições técnico-operacionais foram incorporados ao perfil do Contador. Visão de melhor amanhã para o Profissional Contábil implica em desenvolvimento pessoal e incorporação de novas tecnologias a sua atuação diária. Esta premissa norteia este trabalho conduzindo a idéia da necessidade de mudanças do cenário atual a cenários futuros para a atividade contábil. Implantado em meados dos anos 70. Este trabalho traz projeto de SISTEMA DE INFORMAÇÃO com discussão das características de novo cenário onde competição entre modais de transporte é prevacente implicando em informações sistematizadas, com pronta disponibilidade, apresentadas de forma analítica ou sintética para permitir aos gestores decisões rápidas e corretas.

INTRODUÇÃO

“A verdade é que a administração particular tem dado provas, em muitos países, de ser preferível. No Brasil, há estradas de administração pública que prestam imensos serviços, não contribuindo todas, porém, para aliviar os encargos do erário público a elas relativos.”

Francisco D’Áuria – 1956 – Contabilidade de Transportes

A formulação de estratégias voltadas para a oferta de bens e serviços que correspondam aos reais interesses dos consumidores, ao menor custo possível, ultrapassa a condição de mera técnica administrativa, tornando-se uma questão fundamental para a continuidade das operações das entidades, independente de seu formato jurídico.

A implantação de um novo Sistema de Informações Integrado para o Serviço de Transportes de Passageiros, em substituição a modelo existente e conceituado em 1972, é **Fator Crítico de Sucesso – FCS** para o bom desempenho e fundamental para as mudanças que atenderão as necessidades operacionais, táticas e estratégicas da entidade visando à conquista de novos usuários, na feroz concorrência existente entre os diversos modais de transporte, sendo que o trabalho evidenciará o Módulo Contábil Estratégico do Sistema, com uma abordagem analítica de sua ferramenta de controle e apuração de Custos.

O complexo sistema de transporte coletivo existente na Região Metropolitana de São Paulo, com seus 08 mil km² e, uma população de 16 milhões de habitantes, serve atualmente a 22 municípios, para citarmos como exemplo de região a ser beneficiada com a implantação de um novo modelo de apuração de custos.

No que se refere ao modal de transporte ferroviário, existem Trens Unidades Elétricas datados da década de 60, bem como outros recebidos em 2008, incorporados com a mais moderna tecnologia do setor ferroviário. Fato semelhante ocorre com suas instalações, onde são encontradas Estações inauguradas no século XIX e outras em 2008.

No modal de transporte rodoviário a situação é extremamente caótica, pois a concorrência é exercida por equipamentos dispare, ou seja, ônibus de última geração contra peruas de tecnologia ultrapassada e em alguns casos inseguras.

É nesse ambiente que estaremos tecendo considerações sobre a implantação (seu sucesso ou insucesso) de um Sistema de Informações Integrado, em que o fator equipamentos e instalações representam papel fundamental na busca da excelência do serviço prestado.

Destacaremos, também, a importância do profissional contábil, suas habilidades, qualificações e sua busca de atualização para novas tecnologias, como ferramenta essencial para o sucesso na implantação desse novo Sistema.

1 O SISTEMA DE INFORMAÇÕES ATUAL

Diversas são as conceituações e definições para Sistemas de Informações, porém, existe um fator essencial e fundamental para o sucesso na implantação de qualquer sistema de informação, deixando claro que os fatores críticos de sucesso estarão sempre intrinsecamente ligados a esse recurso e Gil (1992, p.14) assim nos apresenta:

“Um Sistema de informações consiste em pelo menos uma pessoa, com certas características psicológicas, que enfrenta um problema dentro de um contexto organizacional para o qual necessita de dados; com a finalidade de obter uma solução, esses dados são tratados criando-se informações geradas, distribuídas entregues segundo um modo de apresentação”.

A globalização exige respostas imediatas das entidades e, portanto, as respostas serão mais rápidas com a utilização da tecnologia da informação, ganhando-se tempo e conseqüentemente reduzindo-se custos e propiciando tomada de decisão mais rápida, dinâmica e eficiente. Motivo que leva as entidades a procurarem alterações e inovações em seus sistemas de informações internos.

O fluxo documental da Companhia Paulista de Trens Metropolitanos -CPTM está sujeito a efeitos das obrigações legais as quais a entidade deve submeter-se, o que impõe certa lentidão em virtude do processamento manual dos trâmites burocráticos internos e externos. Além disso, certos processos e critérios necessitam ser revistos e modificados ou aperfeiçoados, para a implantação do Sistema de Informações Integrado, focado no Módulo Contábil, no que tange os critérios de controle e apuração de custos.

Os processos e critérios mais relevantes que requerem tais ações são:

- Centralização do recebimento e contabilização de itens de investimento;
- Reavaliação dos critérios de contabilização dos investimentos, visto que custos representativos com manutenção são classificados como Custeio: esta reclassificação favoreceria um resultado global mais exato da entidade, pois a apuração dos custos de manutenção levaria em consideração os aspectos técnicos e não somente o aspecto econômico;
- Equacionamento da multiplicidade de registros quando da entrada de materiais operacionais programados;
- Reavaliação do processamento das informações relativas a Salários, Horas Extras, Encargos e Benefícios, que estão sendo efetuados sem integração com o sistema de Contabilidade, causando constante e desnecessário retrabalho.

Solucionados os aspectos acima citados, a Companhia Paulista de Trens Metropolitanos - CPTM estaria apta a construir uma base sistêmica para implantação da Contabilidade descentralizada e o desenvolvimento de um Sistema Integrado de Informações e, conseqüentemente, controlar e apurar Custos, sem dúvida, com um benefício superior aos investimentos financeiros necessários à sua execução, inclusive com o aproveitamento dos sistemas operacionais e de apoio administrativo em operação na CPTM, ou seja: Sistema de Gestão de Materiais; Sistema de Gerenciamento de Contratos; Sistema de Folha de Pagamento e que paulatinamente seriam substituídos com a implantação dos demais Módulos do Sistema Integrado de Informações.

Visando a delimitação e abrangência da abordagem em nosso trabalho, focaremos a aplicação do modelo DEQ em seu momento de estabelecer prioridades com hierarquia de Fatores Críticos de Sucesso e seus Pontos de Falha, associados para adequada

gestão da implantação e operação da ferramenta de controle e apuração de Custos do Módulo Contábil do Sistema de Informações Integrado a ser implantado na CPTM.

1.1 O MODELO EXISTENTE DE APURAÇÃO DE CUSTOS

Em nosso trabalho nos concentraremos no modal de transporte ferroviário, visto que o sistema de apuração estava padronizado e ainda nos dias de hoje algumas unidades utilizam o sistema de apuração que passaremos a descrever.

O Plano de Contas adotado pelas empresas ferroviárias é o mesmo instituído pela Controladoria Geral dos Transportes, em 15.09.1972. A classificação das contas baseia-se em dez classes, as quais por sua vez, numa seqüência que parte do princípio geral para o particular, desdobram-se em grupos, subgrupos e, finalmente a conta propriamente dita, cujos títulos e funções, são a expressão de fatos administrativos que se caracterizam por possuírem a mesma natureza.

Através do modelo estruturado no Plano de Contas aprovado pela Portaria nº 412, de 09.11.1972, do Ministério dos Transportes, que substituiu a Padronização das Contas das Estradas de Ferro, instituída pela Portaria nº 8, do extinto Ministério da Viação e Obras Públicas, de 07.01.1956, são apurados os custos através da repartição dos grupos de custos e despesas, parametrizados por tabelas que não sofrem revisões desde sua implantação inicial, causando grandes distorções nos resultados gerados.

É baseado neste modelo, principalmente por ainda estar sendo adotado pela Companhia Paulista de Trens Metropolitanos – CPTM e, em diversas unidades da Companhia Brasileira de Trens Urbanos – CBTU, de controle federal, que teceremos nossas considerações e sugestões de alteração no modelo de controle e apuração de custos existente.

Atualmente, o sistema de informações econômico-financeiras adotado, controla a geração e a aplicação de seus recursos através de cinco módulos de entidades principais, sendo que a receita com serviços é apurada e controlada apenas pelo total, não privilegiando unidades de negócio e linhas, estações, como se verifica na figura a seguir:



Arnosti et al (2008)

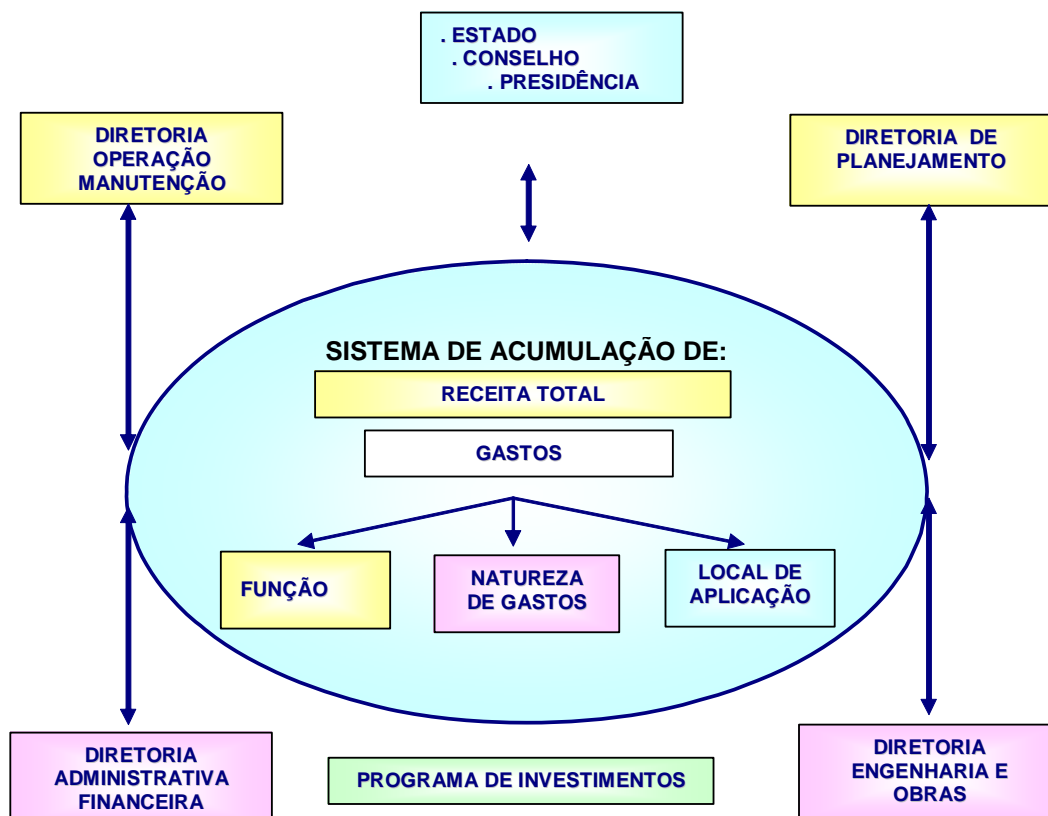
As movimentações financeiras dessas entidades de acumulação são controladas e apuradas atualmente através de sistemas de processamento mecanizados e manuais, não integrados.

Esse tipo de procedimento com as informações financeiras causa um retardamento no processamento das mesmas, ocasionando dados ineficazes e defasados como auxiliares no processo de gestão.

Este cenário é propício a ocultar as ineficiências dos processos, uma vez que no decorrer do tempo, as falhas vão se tornando mais representativas, exigindo intervenções muito além da capacidade técnica e operacional, causando prejuízos financeiros, além de refletirem no serviço de transporte ofertado.

Na figura a seguir temos a ilustração do sistema de informações econômico-financeiras atual, com as interfaces das Diretorias (onde se encontram os sistemas mecanizados e manuais), e as principais entidades de acumulação de custos da entidade:

AS INTERFACES ENTRE ENTIDADES DE ACUMULAÇÃO EXISTENTES



Arnosti et al (2008)

É nesse ambiente que estaremos tecendo considerações sobre a implantação (seu sucesso ou insucesso) da ferramenta de controle e apuração de Custos existente no Módulo Contábil do Sistema de Informações Integrado, onde o Fator Recurso Humano, amparado por equipamentos e instalações representam um dos Fatores Críticos de Sucesso - FCS, que evidenciam a excelência dos serviços prestados.

2 O MODELO PROPOSTO DE CONTROLE E APURAÇÃO DE CUSTOS

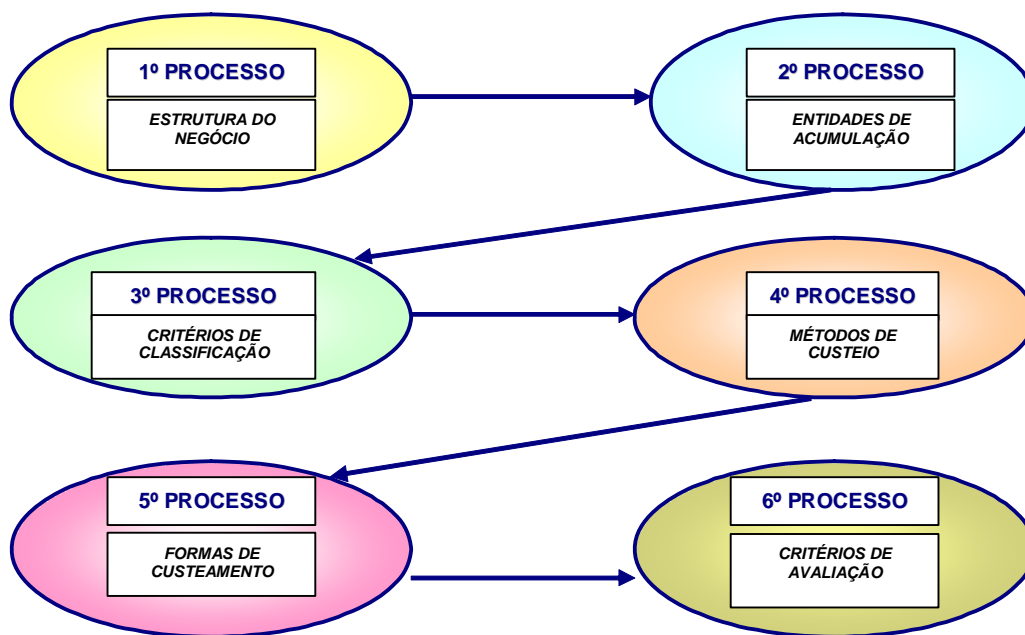
Pela definição de Gil (1995, p.13):

“Um sistema pode ser definido como uma entidade composta de dois ou mais componente ou subsistema que interagem para atingir um objetivo comum; sob esse aspecto, o termo aplica-se a uma comunidade, a uma família, a uma empresa”.

É importante destacar que cada vez mais a substituição dos sistemas manuais por sistemas informatizados e integrados gerarão informações uniformes e confiáveis.

A metodologia básica do trabalho de elaboração e implantação do novo modelo de apuração de custos consiste em conceituar, definir e desenvolver junto às áreas operacionais, administrativas e financeiras, a base estrutural para implantação de um Sistema de Informações Integrado, como suporte no processo de gestão, conforme seqüência dos processos definidos no seguinte diagrama:

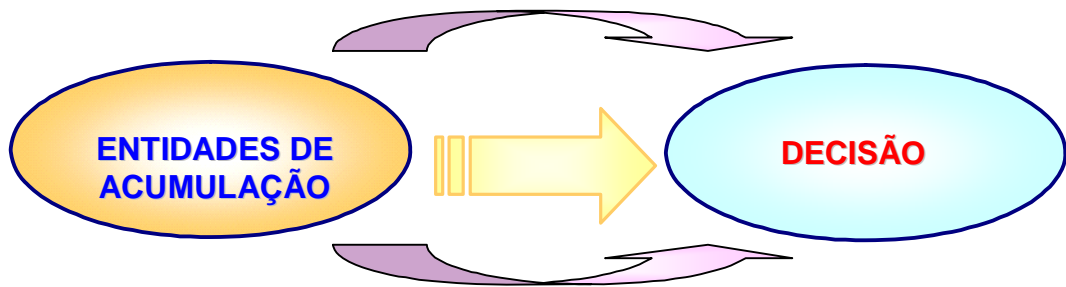
SEQUÊNCIA DOS PROCESSOS



Arnosti et al (2008)

ENTIDADES DE ACUMULAÇÃO PROPOSTAS

Entidade de Acumulação pode ser definido como todo objeto em cujo âmbito ocorram eventos sujeitos a decisões; essas decisões em termos de custos, receitas e resultados, são necessárias para uma administração eficiente e eficaz, e podem ocorrer na fase de planejamento, execução e de controle, conforme demonstrado na figura a seguir:



Arnosti et al (2008)

A acumulação simultânea de custos em vários centros de atividades, proporcionada pelo novo Sistema de Informações Integrado em seu Módulo Contábil e com a ferramenta de controle e apuração de custos, permitirá mais confiabilidade na gestão estratégica da entidade, quando da tomada de decisão, calculando, quando for necessário, o custo total e unitário do serviço por entidades de acumulação.

Segundo a conceituação de Robles Jr (2007, p.83):

“Um Sistema de Contabilidade de Custos dentro do contexto de uma Contabilidade Baseada em Atividade (ABC) parte do princípio de que as atividades consomem recursos. Conseqüentemente, os objetos de custos, como Processos, Produtos, Clientes ou Serviços consomem atividades”.

É o caso das entidades de acumulação propostas para o modelo a ser implementado.

No novo modelo de controle e apuração de custo proposto para o Sistema de Transportes de Passageiros foram definidas as seguintes Entidades de Acumulação, conforme demonstrado abaixo:

ENTIDADES DE ACUMULAÇÃO PROPOSTAS

UNIDADES ORGANIZACIONAIS	ELEMENTOS (Natureza de Gastos)
<ul style="list-style-type: none"> . Presidência . Diretorias . Superintendências . Departamentos . Outros 	<ul style="list-style-type: none"> . Salários . Encargos Sociais . Materiais de Consumo . Materiais Específicos
OBJETOS DE CUSTEIO Portadores Finais	ATIVIDADES
<ul style="list-style-type: none"> . Material Rodante . Vias Permanentes . Sistemas Elétricos . Outros 	<ul style="list-style-type: none"> . Manter . Comprar . Operar . Estocar . Pagar . Outros
PROCESSOS	UNIDADES DE NEGÓCIOS
<ul style="list-style-type: none"> . Operação . Manutenção . Finanças . Suprimentos . Outros 	<ul style="list-style-type: none"> . Linhas . Novos Negócios . Outros

Arnosti et al (2008)

Estas entidades poderão ser ampliadas, ou reduzidas, de acordo com as necessidades que os trabalhos de implantação do sistema sinalizem.

Porém, aqui se abre um parêntese para analisarmos o primeiro **Fator Crítico de Sucesso – FCS**, ou seja, a aderência do corpo gerencial, fundamental para o sucesso da implantação de qualquer sistema.

Por tratar-se de entidade estatal, entende-se um corpo funcional “estável”, agente a ser trabalhado de acordo com suas peculiaridades, ou seja, caracterizado por cultura “enraizada”, modelos consagrados e perfeitos que não devem ser questionados em nenhuma hipótese:

- Funcionou até agora, porque substituir?
- Vocês não conhecem a cultura da empresa, não vai dar certo!
- Já tentaram mudar algumas vezes, nunca deu certo!
- Já conheço esta história. De novo querem mexer com o que não conhecem!

Através do modelo **DEQ – Decisão Via Tecnologia da Exceção Quantificada**, apresenta-se uma metodologia de procedimentos que visam minimizar os possíveis fracassos, conseqüentemente controle e até redução dos custos envolvidos, inerentes a toda implantação de um novo sistema de informações.

A sustentação do modelo DEQ está intrinsecamente ligada ao binômio **FCS – SPOF**, ou seja, os **Fatores Críticos de Sucesso e Pontos de Falha**, que devem ser objeto de atenção e análise para que se atinjam os objetivos e metas planejadas:

O FATOR CRÍTICO DE SUCESSO E SEUS RESPECTIVOS PONTOS DE FALHA



Arnosti et al (2008)

2.1 ADERÊNCIA DO CORPO GERENCIAL DA ENTIDADE PARA IMPLEMENTAR O NOVO MODELO (FATOR CRÍTICO DE SUCESSO – FCS1)

A aderência do corpo gerencial na implantação do novo modelo proposto é fundamental para o sucesso do processo, levando em consideração o fato de que os benefícios maiores estarão refletindo no desempenho desses profissionais, ou seja, os responsáveis pelo processo de gestão da entidade.

Como conceitua Gil (1999, p.32):

“Evidentemente, para uma correta atuação, esse recurso humano precisa estar em perfeitas condições físicas e psicológicas “segurança ocupacional”. Essa unidade de trabalho – somatório de recurso humano com recurso material e com recurso tecnológico – será robustecida, com novos talentos e recursos, à medida que novas exigências operacionais aflorem”.

O sucesso da operacionalização do novo modelo proposto trará benefícios fundamentais no que se refere à redução de custos, inclusive com a redistribuição do corpo funcional envolvido, podendo ocorrer uma reestruturação de pessoas, permitindo alavancagem profissional, inclusive.

2.1.1 INDICADOR DE DESEMPENHO – ID – NÃO INSISTIR NA PROCURA DOS AGENTES MULTIPLICADORES

Neste instante o corpo gerencial da entidade deverá otimizar as divulgações do processo que estará sendo desenvolvido às classes hierárquicas inferiores, que serão os responsáveis diretos pela geração das informações alimentadoras do novo Sistema.

Várias Ações de Otimização – **AO** deverão ser adotadas e que maximizem a geração de agentes multiplicadores, fatores essenciais para o sucesso da implantação do novo Sistema de Controle e Apuração de Custos:

- Exercer liderança positiva e otimizadora;
- Estimular para a perspectiva de novos valores;
- Motivação para os Benefícios do Sucesso do Novo Sistema;
- Estimulo ao Trabalho em Equipe;
- Possibilidade de Alavancagem Organizacional.

O resultado dessas ações estará refletido no sucesso da implantação e operacionalização do sistema em questão, resultando em quatro fatores agregadores de valor ao processo de prestação de serviço de transporte de passageiros sobre trilhos em São Paulo: **EFICÁCIA; EFICIÊNCIA; ECONOMICIDADE e PRODUTIVIDADE.**

O reflexo da otimização causada pelo sucesso dos novos processos explicitar-se-á não só no ambiente interno da entidade. Ficará claro para o Mercado, ou seja, entre os clientes ou usuários do sistema de transporte e aos fornecedores. Esta visão exterior à entidade é conceituada por Gil (1999, p.62):

“O ambiente externo olha a empresa com o mesmo nível de interesse que seus funcionários, principalmente os parceiros integrantes do mesmo universo econômico, como fornecedores, instituições financeiras, governo”.

Esta visão crítica demonstra a importância da Cadeia de Suprimento que envolve os agentes/parceiros de todo o processo, quer seja no ambiente interno como no ambiente externo.

Dentre os agentes citados inclui-se obviamente neste caso específico, os concorrentes na figura dos outros modais de transporte.

2.2 SPOF 1 - SINGLES POINTS OF FAILURE – PONTO DE FALHA – CULTURA CONSERVADORA

A cultura conservadora existente entende mudança de processos como sinal de perigo à sua estabilidade funcional, causando:

- Medo de Mudar;
- Acomodamento;
- Insegurança;
- Desinteresse.

O medo que as mudanças dos processos causam ao ambiente “seguro” existente em uma estrutura extremamente conservadora, ativa reações negativas ao novo, ao desconhecido.

A pseudo-estabilidade gera estagnação cultural, refletindo no desempenho, podendo a perspectiva de desenvolvimento e ascensão profissional.

Cria-se um ambiente extremamente “inseguro” aos componentes que deveriam ser envolvidos no processo. Este raciocínio dos superiores ou agentes responsáveis pela implantação do sistema, resultam em desinteresse implícito pelas atitudes que se refletirão antes do início da implantação do novo sistema.

O desinteresse torna-se explícito para que se evite o confronto com novos conceitos, processos, tecnologias. Podemos considerar como um efeito psicológico negativo ao ambiente seguro existente na entidade.

Neste ambiente a possibilidade de sucesso de implantação de um novo sistema, qualquer que seja ele, é vulnerável. Principalmente pela não geração de agentes multiplicadores, essenciais para o desenvolvimento e sucesso esperado.

2.3 SPOF 2 SINGLES POINTS OF FAILURE – PONTO DE FALHA – MUDANÇA IMPLICA EM TRABALHO

A perspectiva apresentada ao corpo gerencial conservador, que visualiza somente o lado negativo das mudanças, acarreta:

- Desgaste;
- Inoperância;
- Intolerância;
- Atraso na Implantação do Novo Modelo.

Nem sempre mudanças implicam em acréscimos operacionais, diferentemente das expectativas criadas no ambiente corporativo. Motivo causador dos desgastes, da inoperância e da intolerância em aceitar o novo e o desconhecido.

A redução de tempo na execução das tarefas, benefício a ser introduzido pelo novo sistema, nem sempre implicará em diminuição da necessidade de mão-de-obra, mas em um melhor aproveitamento desta mesma mão-de-obra.

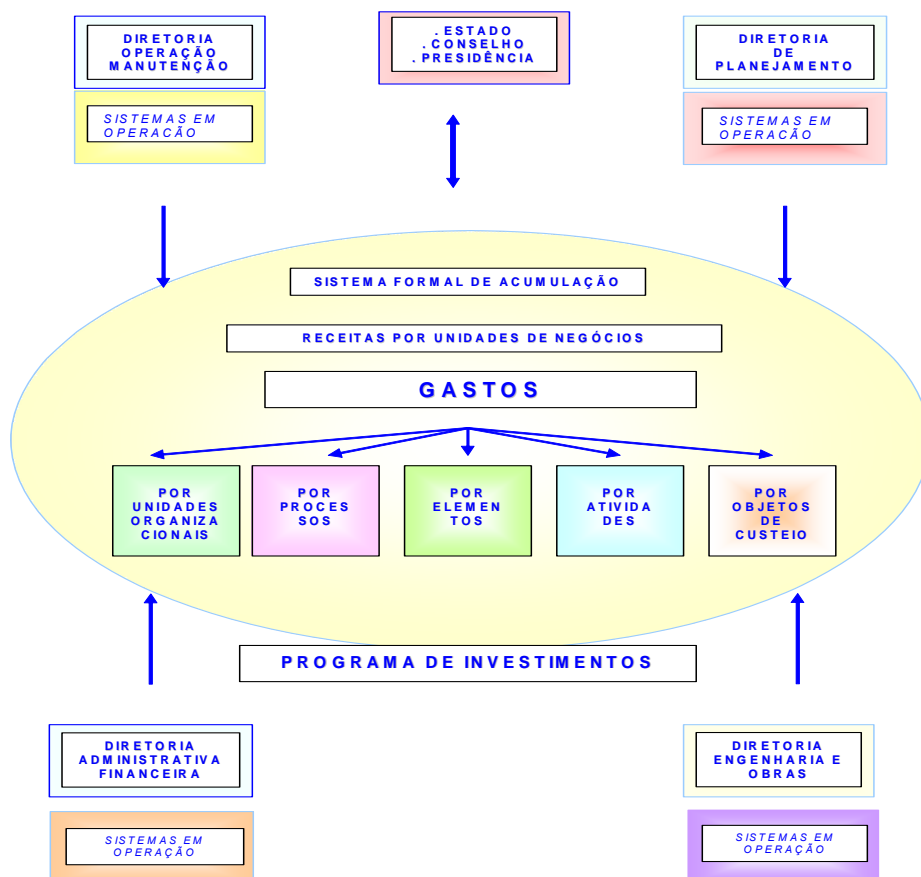
Visão que o ambiente corporativo conservador não consegue entender, num primeiro instante, e que se torna fator fundamental no atraso da implantação do novo modelo que está sendo desenvolvido.

3 VISÃO SISTÊMICA DO MODELO PROPOSTO

O sistema proposto deverá ser integrado, tanto em termos conceituais como operacionais. Conceitualmente, isso significa que estará assentado em uma base teórica homogênea, no que se refere ao método de custeio, às formas de custeamento e aos conceitos econômicos de mensuração. Operacionalmente, significa informatização integrada tanto em termos de hardware como de software.

Deve-se ressaltar que no modelo proposto, os usuários do sistema serão não apenas receptores, mas também fornecedores de informações. Isto significará que os sistemas de origem das informações é que processam o registro e a contabilização dos eventos, tanto no Módulo Contábil, como na ferramenta de controle e apuração de Custos.

AS INTERFACES ENTRE ENTIDADES DE ACUMULAÇÃO PROPOSTAS



Arnosti et al (2008)

Os sistemas de origem da Diretoria de Operação e Manutenção e da Diretoria Administrativa e Financeira é que processam os registros e a contabilização dos eventos, tanto no Módulo Contábil, como na ferramenta de controle e apuração de Custos, enquanto que a Diretoria de Planejamento e a Diretoria de Engenharia e Obras geram e utilizam-se das informações disponibilizadas.

4 O RECURSO HUMANO COMO FATOR CRÍTICO DE SUCESSO - FCS FUNDAMENTAL NO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO

Colocando o *Recurso Humano*, como centro nervoso para a geração de um sistema de informações, conceituado no capítulo 1, nada mais exato do que tratarmos do papel e atuação desse recurso.

Sendo a Contabilidade a ciência do controle, nada mais importante que o “controlador” dessa ciência, o Contador que formata, processa e transforma os dados em informações, ou seja, quem efetivamente tem o domínio da informação.

Antigamente, sem nenhuma preocupação na ordenação das mesmas; hoje, preocupado com as características do seu cliente, o usuário, ordenando-as de maneira conexa e coerente. Fazendo com que a função descritiva da Contabilidade, tenha, além de suas funções escriturais e expositivas, funções interpretativas e de análise.

Como bem evidencia Ludícibus (2006, p.44):

“O que muitas vezes não se consegue com processos sistêmicos pode ser suprido com a qualidade dos profissionais envolvidos com a empresa, embora, é claro, sempre se deva perseguir o aperfeiçoamento dos aplicativos de suporte à decisão, mas sem ficar inativo à sua espera”.

É contra essa inatividade, mencionada por Ludícibus, que nós, Contadores, devemos estar sempre lutando, quer por força de nossa formação básica, visto essa formação sofrer mutações ao longo dos tempos, quer por força das necessidades do usuário das informações geradas, quer pelas exigências irreversíveis da globalização da economia.

Essa globalização, atrelada ao desenvolvimento constante da Tecnologia da Informação, exigirá uma maior flexibilidade do Contador, exigindo sua constante reciclagem, daí a importância de uma boa base em sua formação e da educação continuada, estando ele atento às oportunidades de reciclagem e treinamento em cursos de qualidade comprovada, atento, sempre, às novas técnicas, para que não seja ultrapassado, inclusive, pelos avanços em seus instrumentos operacionais.

No inter-relacionamento entre os profissionais das diversas áreas envolvidas na implantação de um Sistema de Informações Integrado, será fundamental o papel do Contador, pois possuindo o conhecimento dos valores implícitos e explícitos do processo,

caberá a ele o papel de agente multiplicador das vantagens e facilidades advindas do Sistema, tornando-se o Fator Crítico de Sucesso – FCS fundamental, para o bom andamento do processo de implantação.

5 ADOPTAR O CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES?

Entendemos ser oportuno abrir um parêntese para esclarecer a razão da sugestão por adotar o Método de Custeio ABC.

As informações geradas pelos sistemas contábeis e de apuração de custos tradicionais não são ágeis nem precisas e, conseqüentemente, se mostram inadequadas para o processo de tomada de decisão.

Os métodos de apuração tradicionais partem do pressuposto de que o custo das atividades é relacionado a (1) volume de produção ---- tratam as diferentes funções com critérios iguais ---- (2) informações ---- as quais têm tempo de resposta demorado porque quase sempre são geradas apenas no fechamento contábil.

Como tão bem nos apresenta Martins (2000, p.93):

“O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.”

Estas distorções ficam bem caracterizadas no modelo anteriormente adotado, como foi colocado no capítulo 1, onde está explicitado o método de repartição dos grupos de custos e despesas.

A Contabilidade de Custos por Atividades ajuda as entidades a alcançar a excelência empresarial por:

- Melhorar as decisões de comprar ou executar internamente, como definir preços de serviços e produtos, com base nos custos que refletem o processo de produção e nas ações tomadas pelo corpo gerencial;
- Facilitar o processo de eliminação de desperdícios;
- Indicar as origens dos custos através da identificação dos geradores de custos;
- Identificar os fatores que geram ou influenciam o custo das atividades;
- Promover a melhoria contínua no desempenho das atividades, porque o foco do planejamento, da execução e do controle são os processos e as atividades;
- Apoiar a elaboração do orçamento compromissado, através da identificação dos recursos consumidos pelas atividades;
- Identificar a causa da evolução dos elementos de custos indiretos e despesas tais como salários, encargos, materiais de consumo diversos e outros de mais rápido crescimento;
- Avaliar continuamente a eficácia e a eficiência na execução das atividades;
- Eliminar muitas crises e conflitos internos, identificando e solucionando as causas dos problemas, em lugar de tratar dos sintomas.

As atividades são conceitos facilmente entendidos por grupos heterogêneos de profissionais, independente de formação técnica. Desta forma, as atividades são um meio eficaz de comunicação entre o pessoal operacional e o contábil, porque correspondem a termos familiares a todos.

O Método ABC realça a interdependência entre as atividades e os processos e, por conseguinte, entre as funções da organização. Assim cria um ambiente propício para o entendimento de que todas as funções têm seus clientes e fornecedores internos.

Podemos identificar que o Método de Custeio por Atividades (ABC), consegue mensurar com mais eficácia o custo e a lucratividade das atividades e serviços da entidade, fornecendo melhores informações para decisão do fazer ou contratar.

Porém, como já explicitado anteriormente, o insucesso na implantação do novo modelo não nos permitirá a comprovação das considerações sobre o Método ABC.

6 ADOPTAR O MODELO DEQ – DECISÃO / EXCEÇÃO / QUANTIFICAÇÃO?

Gestão deve ser exercida com metodologia consagrada e efetiva no sentido de permitir melhores decisões quanto a otimizar desempenho e enfrentar falhas.

Metodologia **DEQ** é prática adequada para sintonizar com o Método ABC de apuração e análise de custos face servir como norte para priorizar captação, realizar tratamento e analisar informações de custos, com a conseqüente otimização na adoção de decisões com referência às atividades do negócio.

Focar análises no recurso humano e suas implicações quando do desenvolvimento e implantação de novo sistema de custos, componente de sistema integrado de gestão, foi nossa opção no presente artigo.

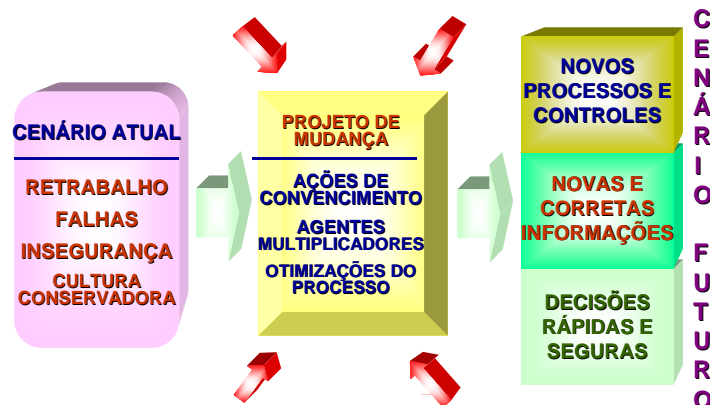
Análises e utilidades outras podem ser obtidas quando da integração das tecnologias de custos (**ABC**) e da gestão (**DEQ**), em muito contribuindo para sucesso de ambas e redundando no produto ---- maior nível de acerto nas decisões segundo a perspectiva custos ---- da gestão de negócios.

Custos são trabalhados como lógica de pensamento, inserido em processo de tomada de decisão, o qual é concretizado quando da adoção da decisão, a qual em função de seus reflexos futuros na continuidade do negócio, necessita de práticas eficazes para alcançar objetivos organizacionais.

Fatores críticos de sucesso e pontos da falha podem ser visualizados do ponto de vista **intrínseco** ---- “Quais atividades são prioritárias e capitais quanto a desempenho implicando em sua importância para apuração de custos e, que falhas podem ocorrer por ocasião do tratamento dessas mesmas atividades sob ótica do ABC?” ---- ou **extrínseco** ---- “Quais recursos serão decisivos para desempenho máximo ou falhas mínimas quanto ao sucesso da nossa tecnologia de custos adotada?” ---- ao modelo de custos praticado, em nosso caso o ABC (**A**ctivity **B**ased **C**osting).

Sintonizar a metodologia DEQ com custos ABC propicia identificar ---- sob a ótica de custos ---- a contribuição da variável “**gestão / gestor / decisão**” ao negócio quanto a enfrentar a concorrência ou atender ao mercado.

APLICAÇÃO DO MODELO DEQ



Arnosti et al (2008)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A não adesão do corpo gerencial da entidade reflete um momento crítico de decisão, pois como questionamos anteriormente, algo que precariamente funciona, induz um pensamento conservador no que diz respeito a mudanças, mesmo que estas sejam para melhor.

Neste fator crítico de sucesso, ou seja, na adesão do corpo gerencial da entidade, ressaltamos um ponto bastante interessante e atual: o Fator Recurso Humano.

Ao bloquear a implantação de um novo modelo de apuração de custos para o Serviço de Transportes de Passageiros, quem sofrerá o custo da perda será o usuário final do serviço.

A entidade irá sofrer o reflexo de não ter capacidade de otimizar o sistema existente, pois continuará a conviver com as suas ineficiências e restrições, causando perdas não mensuráveis para o seu resultado operacional futuro.

Ignorará todo o custo envolvido no projeto que se exprime através de:

- Horas Trabalhadas no Projeto;
- Horas de Pesquisa com o Projeto;
- Planejamento do Projeto;
- Viabilização do Projeto.

A entidade não visualizará o fato de que as pessoas envolvidas nesse projeto tiveram que pensar, arquitetar, argumentar, criar possibilidades, verificar a eficiência e a eficácia da implantação do mesmo, enfim, uma série de custos não mensuráveis que não serão repostos.

Baseando-se neste contexto as seguintes dúvidas são apresentadas:

- Será que na decisão de não implantar o referido projeto, a entidade não estaria perpetuando o imobilismo organizacional?
- Haverá Perspectiva de Implantação de Novos Projetos?

➤ Quais os Estímulos a serem Implementados?

A cultura conservadora (caso a implantação do sistema proposto não se concretize efetivamente) evidenciará que sem rupturas conceituais, nunca existirá possibilidade de desenvolvimento e implantação de processos que visem agilidade no processo de gestão.

E o papel do Contador, na figura de agente de ligação entre as diversas áreas envolvidas no processo será, sempre, fundamental para o sucesso de qualquer alteração nos processos que envolvam gestão e decisão.

BIBLIOGRAFIA

ARNOSTI. José Carlos Melchior. **NEUMANN.** Regina Aparecida. **OLIVEIRA.** Elizabeth Maurienza. **YOMURA.** Nobuya. *Capital Intelectual – modelos de mensuração.* São Paulo: Saraiva. 2008.

BRIMSON. James A. *Contabilidade por Atividades – Uma Abordagem de Custeio Baseado em Atividades.* Trad. Antonio T. G. Carneiro. São Paulo:Atlas, 1996.

CHING. Hong Yuh. *Gestão Baseada em Custeio por Atividade.* 2.ed. São Paulo:Atlas, 1997.

D' ÁURIA. Francisco. *Contabilidade de Transportes.* 3.ed. São Paulo:Nacional, 1956.

GIL. Antonio de Loureiro. *Sistemas de Informações Contábil/Financeiros.* 2.ed. São Paulo:Atlas, 1995.

GIL. Antonio de Loureiro. *Gestão da Qualidade Empresarial.* 2.ed. São Paulo:Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS. Sérgio. *Teoria da Contabilidade.* 3. ed. São Paulo: Atlas. 2006.

MARTINS. Eliseu. *Contabilidade de Custos.* 7.ed. São Paulo:Atlas, 2000.

NAKAGAWA. Masayuki. *Gestão Estratégica de Custos: Conceitos, Sistemas e Implementação.* São Paulo:Atlas, 1991.

ROBLES JR. Antonio. *Custos da Qualidade – Uma Estratégia para a Competição Global.* 2. ed. São Paulo:Atlas, 2007.

SHANK. John K. **GOVINDARAJAN.** Vijay. *A Revolução dos Custos.* 5.ed. Rio de Janeiro:Campus, 1997.