

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA

MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

ANDRÉ BARRA NETO

**IMPLEMENTAÇÃO E DESIMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADES (ABC): O CASO CTBC**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

UBERLÂNDIA-MG

2007

ANDRÉ BARRA NETO

**IMPLEMENTAÇÃO E DESIMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADES (ABC): O CASO CTBC**

Dissertação apresentada ao programa de
pós-graduação em Administração, da
Universidade Federal de Uberlândia,
para a obtenção do título de Mestre em
Administração.

Orientador: Prof. Dr. Ernando Antônio
dos Reis

UBERLÂNDIA

2007

Dedicatória: Dedico este trabalho a minha mãe Vicentina Bernardes, a minha avó Maria Sabina Bernardes (*in memorian*), ao meu avô José Inocêncio Bernardes, pela minha educação, amor e carinho que sempre tiveram comigo, a minha esposa Tacianna Barra Rodrigues da Cunha que com compreensão e carinho soube entender este momento de dedicação em minha vida.

Dedico também este trabalho aos meus amigos e segundos pais, Wilton Campos Borges e sua esposa Célia Terra Campos Borges que sempre me acolheram com muito carinho e que participaram intensamente na minha formação de valores, como a honestidade e o respeito.

AGRADECIMENTOS

A Deus por me premiar com a vida, a família e os amigos.

Aos meus pais, Abílio Barra e Vicentina Bernardes, por me iluminarem toda a vida

A minha esposa, Tacianna, por compreender e apoiar mais esse projeto em nossas vidas.

Aos meus avós José Inocêncio e Maria Sabina que sempre me apoiaram em meus desafios

Ao meu orientador, Prof. Dr. Ernando, por contribuir com todo seu conhecimento em meu trabalho.

Também ao professor Valdir e Jaime Crozatti por enaltecer a minha banca.

A todos os entrevistados da CTBC

Aos professores do Mestrado em Administração da UFU, por sua dedicação em ensinar.

Aos colegas do Mestrado em Administração da UFU.

Aos amigos, pelos momentos difíceis que partilhamos.

RESUMO

Esta dissertação apresenta a trajetória do Sistema de Custeio Baseado em Atividades - ABC na Companhia de Telefones do Brasil Central – CTBC. Demonstrando como foi o processo de escolha e implementação, sua utilização e os motivos pelo qual o mesmo foi desativado. O estudo focaliza o Sistema de Custeio ABC, sua relevância e a sua incompatibilidade com a CTBC, uma empresa em que os custos fixos são significativos e também possui múltiplos serviços que utilizam ativos e recursos compartilhados. Para o desenvolvimento do trabalho, utilizou-se como método a pesquisa descritiva, assim foram feitos levantamentos de materiais e arquivos da época, tanto físicos quanto magnéticos e realizadas entrevistas com funcionários da CTBC. A principal consideração que foi possível constatar foi que, como mais de 80% dos recursos da CTBC são custos fixos e com um alto grau de compartilhamento entre as atividades, havia um alto grau de subjetividade da alocação dos custos às atividades, o que causava grandes distorções nos custos obtidos, e isto veio a inviabilizar a utilização do ABC pela CTBC.

Palavras-Chave: Custeio Baseado em Atividades-ABC, Empresa de Telecomunicações.

ABSTRACT

This dissertation presents the trajectory of the Activity Based Cost System - ABC in the Company of Telephones of Central Brazil - CTBC. Demonstrating as it was the process of choice and implementation of this system, its use and the reasons by which the same was deactivated. Thus, the study focus the ABC Cost System, its relevance and its incompatibility with the CTBC, a company where the fixed costs are significant and also has multiple services that use shared assets and resources. To the development of the work, the descriptive research was used as method, thus were made surveys in physical and magnetic ways of materials and archives of the time, as also interviews with employees of the CTBC. The main consideration that was possible to evidence was that, as more than 80% of the CTBC resources are fixed costs and with a high degree of sharing between the activities, it had one high degree of allocation subjectivity on the activities costs, what caused great distortions in the gotten costs, what turned impracticable the use of the ABC for the CTBC.

Palavras-Chave: Activity Based Cost - ABC, Company of Telephones.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Evolução do perfil de custo nas últimas décadas.....	19
Figura 02 – Apropriação de custos tradicional.....	21
Figura 03 – ABC x VBC.....	23
Figura 04 - Cronograma inicial de Implementação do ABC na CTBC.....	48
Figura 05 - Processos da CTBC.....	52

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Quadro 1: Nível 1 – Estratégico: Centros de resultados administrativos....	52
Quadro 2: Nível 2 – Operacional: Centros de resultados de Operação e Engenharia....	54
Quadro 3: Nível 3 – Mercado: Centros de Resultados comerciais.....	55
Quadro 4: Conta ABC e Conta Contábil	56
Quadro 5: Geradores primários.....	57
Quadro 6: Estrutura Módulo Mercado.....	65
Quadro 7: Projetos.....	66
Quadro 8: Custos Corporativos.....	67
Quadro 9: Resumo das entrevistas sobre a fase de implantação do ABC na CTBC.....	68
Quadro 10: Resumo das entrevistas sobre a utilização e monitoramento do ABC na CTBC.....	75
Quadro 11: Resumo das entrevistas sobre a desimplementação do ABC na CTBC.....	78

SUMÁRIO

RESUMO.....	III
ABSTRACT.....	IV
LISTA DE FIGURAS.....	V
LISTA DE QUADROS.....	VI
SUMÁRIO.....	VII
INTRODUÇÃO.....	09
2. REFERENCIAL TEORICO EMPÍRICO.....	14
2.1 Sistemas Tradicionais de Custeio ao ABC.....	17
2.2 O Sistema de Custeio ABC.....	23
2.3 Implementação e Utilização do ABC.....	25
2.3.1 Delimitação do escopo do projeto de implementação do ABC.....	25
2.3.2 Análise e coleta de informações para implementação do ABC.....	26
2.3.3 <i>Cost Drivers</i>	28
2.3.4 Detalhamento do nível das atividades.....	31
2.3.5 Listagem de atividades.....	32
2.3.6 Estratégia a ser utilizada na implementação do ABC.....	33
2.3.7 Restrições, críticas e limites na utilização do ABC.....	36
3. METODOLOGIA.....	34
4. ESTUDO DE CASO.....	38
4.1 Histórico da CTBC.....	38
4.2 Implantação do ABC na CTBC.....	40
4.2.1 Implantação: Definição das atividades.....	47
4.2.2 Implantação: Resultado do mapeamento de atividades.....	49
4.2.3 Detalhamento do sistema ABC na CTBC.....	51

4.2.4 Módulo de atividades.....	57
4.2.5 Processos e sub-processos Operacionais.....	58
4.2.6 Processos e sub-processos de Suporte.....	62
4.2.7 Agrupamentos de atividades.....	63
4.2.8 Módulos de objetos de custos.....	64
4.3 Utilização do ABC pela CTBC.....	69
4.4 Principais motivos da desimplementação do ABC em 2001.....	74
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	77
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	81
APÊNDICES.....	87
ANEXOS.....	89

1. INTRODUÇÃO

O mundo evolui e a economia é um dos principais canais em que podemos observar estas mudanças. Num mercado cada vez mais globalizado, a concorrência passa a ter escala mundial e favorece a oferta de bens e serviços de alta qualidade e de baixos custos.

Esta exigência por qualidade a baixos custos tem impactado de forma direta nos vários tipos de organizações, fazendo-as buscar novas ferramentas de gestão que as tornem competitivas e ao mesmo tempo contribuam para o seu desenvolvimento e crescimento. (KHOURY, 1999; SMITH, 2001).

Neste cenário atual, o controle de custos ganha um realce extra no sentido em que a lucratividade e a própria continuidade do negócio estão muito condicionadas à eliminação ou pelo menos, redução dos custos que não adicionam valor ao negócio. (MAUAD, 2002; FREIRES, 2005).

Dentre os sistemas de custeio mais utilizados pelas organizações no mundo está o custeio baseado em atividades, *Activity-Based Costing* (ABC), (KHOURY; ANCELEVICZ, 1999). O ABC tem como principais objetivos, obter informação mais aprimorada dos custos dos produtos ou serviços prestados e identificar os que são relativos das atividades (KAPLAN, 1998; KHOURY; ANCELEVICZ 2000; BYERLY, REVELL; DAVIS, 2003), através de um minucioso detalhamento e acompanhamento das atividades, do negócio e dos custos por atividades o que auxilia até mesmo na formação de preços dos produtos ou serviços. (SKALEE, 2003; CARDINAELS; ROODHOOFT; LUKWARLOP, 2004; LIU, 2005).

As empresas de Telecomunicações do Brasil não ficam a par deste cenário de competição e necessidade constante de redução de custos. Nas últimas décadas, as mesmas têm passado por intensas mudanças organizacionais. Na década de 1990, o Brasil passou pela venda do controle acionário de diversas empresas deste setor de propriedade do Estado à iniciativa privada nacional e estrangeira (ALTHAUS, 2002).

Com a privatização do Setor de Telecomunicações em 1996, foi criada a Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), autarquia pertencente ao Ministério das Comunicações, que tem como função a regulamentação e acompanhamento das metas de qualidade e de universalização do serviço de telefonia no Brasil. (NOVAES, 2000).

Neste mesmo período de criação da ANATEL, foi regulamentada a lei de defesa da concorrência, Lei 8.884/94 ANEXO A, que prevê como infração da ordem econômica limitar a livre concorrência, pois antes da privatização, os preços eram fixados pelo governo, mas, com a criação da lei de defesa da concorrência, os preços passaram a ser regulados pelas “leis de mercado” (LINHARES, 2002), surgindo à competição entre as empresas do Setor de Telefonia no Brasil. (NOVAES, 2000).

Neste contexto, de privatização do setor e entrada em vigor da lei da concorrência, estava a Companhia de Telefones do Brasil Central (CTBC), uma empresa do Setor de Serviços de Telecomunicações, que apresenta um faturamento anual superior a um bilhão de reais, oferecendo serviços de telefonia e comunicação de dados no Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba.

Devido a estas mudanças do setor de Telecomunicações, após a privatização surgiu para a CTBC a necessidade de controle de custos mais precisos, com foco em aumento de competitividade de seus serviços com conseqüente melhoria de resultados.

As mudanças ocorridas no ambiente competitivo do mundo na década de 1990, fizeram com que gerentes do mundo inteiro, viessem necessitar de informações para melhorar a qualidade, pontualidade e eficiência das atividades que viessem a executar, além de terem que compreender precisamente o custo e a lucratividade de cada um de seus produtos, serviços e clientes (KAPLAN, 1998).

Para Nogueira (2001, p. 1), esse aumento na competitividade faz com que as empresas, repensem suas estratégias de atuação no mercado, necessitando de “lançar mão” de ferramentas para atender a combinação do melhor desempenho com o menor preço.

Com este cenário de necessidade de redução de custos, devido à concorrência de preços, era preciso determinar quais atividades eram deficitárias e quais não, o que auxiliaria no processo de maximização de resultados e perenidade da organização. Para isso, a CTBC necessitava de uma ferramenta de controle de custos.

Assim, no ano de 1996, a CTBC, por meio de um grupo de estudos formado por diretores, coordenadores, consultores externos e analistas internos, decidiu-se pela implementação do Custeio Baseado em Atividades, “*Activity-Based Costing*” (ABC), pois se esperava que este sistema de custeio levasse a empresa a atingir seus objetivos de maior controle de suas atividades, e conseqüentemente, à redução de custos.

A implantação do ABC na CTBC ocorreu no ano de 1996, mas em 2001 o mesmo foi desimplementado, pois, após análise de sua utilização, constatou-se que o mesmo não apresentou os resultados esperados para a empresa.

Por esta razão, o presente trabalho busca por meio de um estudo de caso da implementação e desimplementação do Custeio Baseado em Atividades na CTBC entre os anos de 1996 a 2001, baseado em entrevistas de responsáveis pelo processo, documentos internos, relatórios de acompanhamento do projeto e estudo bibliográfico do tema, responder a seguinte questão: Quais foram as principais causas que inviabilizaram a utilização do Custeio Baseado em Atividades (ABC) na CTBC? .

O objetivo geral deste trabalho é identificar quais foram as principais causas do insucesso do ABC na CTBC.

Em relação ao primeiro aspecto é possível afirmar que o setor de Telecomunicações no Brasil apresenta uma fundamental importância no desenvolvimento do país, para Clark e Fujimoto, 1991: “nunca a tecnologia foi tão importante como nos tempos atuais”.

Na medida em que este setor é responsável pela transmissão das comunicações tanto das pessoas físicas, quanto das empresas, podendo, segundo PLONSKI (2000), representar um grande diferencial competitivo para as indústrias que utilizam de seus serviços.

Assim, o tema mostra-se como justificável, pois trata-se do processo de implementação e desimplementação do sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC), na CTBC, uma das maiores empresas do triângulo mineiro, e que fornece serviços de Telecomunicações a mais de um milhão de brasileiros. (NOVAES, 2000).

A utilização do ABC pela CTBC não foi satisfatória, sendo o mesmo implementado em 1996 e desimplementado em 2001. Neste sentido, o presente trabalho busca descobrir quais foram os motivos desta desativação.

Considerando a relevância do Setor de Telecomunicações para a economia brasileira, da CTBC para o Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba e do ABC como sistema de custeio, os objetivos específicos do presente trabalho são:

1. Demonstrar o processo de escolha e implementação do ABC na CTBC.
2. Verificar a utilização do ABC como sistema de custeio pela CTBC.
3. Analisar as principais causas que levaram a desimplementação do ABC em 2001.

Desta forma, o trabalho está organizado em cinco capítulos. No primeiro capítulo busca-se demonstrar os objetivos e justificativas do trabalho, já no segundo é demonstrada uma revisão bibliográfica de artigos, dissertações, livros e *“journal’s”* sobre o assunto, no terceiro é apresentada a metodologia de pesquisa,

no quarto capítulo é realizado o estudo de caso e no quinto capítulo são feitas as considerações finais do trabalho.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Este trabalho está alicerçado nos conceitos de implementação e desimplementação do ABC. Assim, faz-se necessário compreender os principais conceitos do ABC, como o mesmo deve ser implementado e as principais críticas que são feitas a respeito deste sistema de custeio na literatura, o que ajudará a compreender os motivos que levaram a CTBC a implementar e desimplementar o ABC.

2.1 SISTEMAS TRADICIONAIS DE CUSTEIO AO ABC

Segundo Ching (1995), existem três revoluções que ocorrem simultaneamente no mercado. A primeira é econômica e pode ser percebida pelo surgimento de blocos econômicos, transferência de riqueza e globalização dos mercados. A segunda é tecnológica; a mesma possibilitou o aumento da produtividade das fábricas e escritórios e permitiu gerir a empresa com menor número de funcionários. A terceira é administrativa; através dela notamos que a qualidade e o aumento de produtividade vêm juntos em primeiro lugar. Os empregos foram absorvidos pelas novas tecnologias e também pela busca de maior produtividade que é uma necessidade para qualquer empresa envolvida em concorrência “árida”.

Todas estas mudanças têm influências diretas nas maneiras de administração dos negócios e principalmente, mostrar a necessidade de uma reestruturação dos processos estratégicos e dos próprios negócios.

As empresas são de alguma forma afetadas por estas revoluções, isto faz com que a concorrência cresça. Neste cenário as organizações têm buscado uma constante modernização, tanto da sua parte operacional, como da gerencial.

Conforme o referido autor:

Observa-se atualmente, como decorrência das inovações tecnológicas, a rapidez com que novos produtos são lançados em substituição aos antigos. As empresas devem acelerar o ritmo com que introduzem novos produtos no mercado se quiserem bater a concorrência e conquistar vantagem competitiva. Quanto mais tarde a empresa entrar no mercado, mais difícil será e menos lucro terá.

CHING. 1995, P. 52)

Para Mike Morrow (1992), é comum 65% do custo de um produto serem determinados durante o processo de desenho, 20% influenciados pela configuração dos equipamentos de produção e os 15% restantes controlados pela administração direta da fábrica. Para a gestão de custos, a influência no desenho e no desenvolvimento logo no começo é vital a obtenção de vantagens.

Neste sentido, vimos que os objetivos finais pretendidos são: “enxugar” custos, ganhar agilidade, eliminar atividades que não agregam valor e concentrar esforços nas atividades essenciais para melhor atender aos clientes.

A contabilidade tinha como função inicial o fornecimento de elementos para avaliação dos estoques e apuração do resultado (NEVES; VICECONTI, 1995). Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre

conseguem atender completamente a suas funções mais recentes (MARTINS, 2000), que são propiciar informações para a tomada de decisão nas organizações.

É importante considerar como o perfil de custos das organizações mudaram na última década. Em direção oposta, os custos indiretos, incluindo aí os custos de tecnologia de automação nas fábricas e escritórios, têm crescido (CHING, 1995).

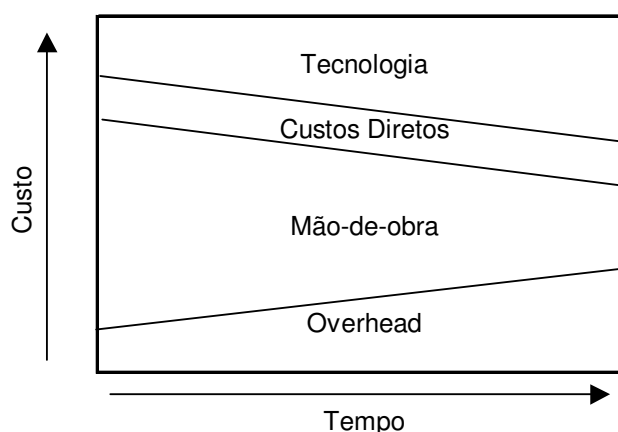


Figura 01 – Evolução do perfil de custo nas últimas décadas

Fonte: Ching (1995, p 16)

É necessário apenas comparar uma organização de 10 anos atrás com uma dos dias hodiernos para notar que existe uma discrepância muito grande entre os funcionários que executavam as tarefas antes e os que as executam hoje.

O significado desta mudança do perfil de custos é que a essência do valor é criada no negócio. Em décadas anteriores, o valor do negócio era criado na fábrica, em seu processo de manufatura. Hoje, a essência do valor acontece no serviço que é prestado aos clientes, na identificação de suas necessidades e exigências, no melhor desenho do produto, na distribuição mais eficiente etc.

Mas isto não quer dizer que a área operacional não agrega valor, mas que ser eficiente no “chão de fábrica” não é mais eficiência. Hoje, terceiriza-se, pois outros podem fazer melhor, mais barato e com mais eficácia.

Os sistemas de custeio tradicionais foram concebidos num período em que os custos diretos, como mão de obra e materiais, representavam a maior parte dos custos das empresas. Os custos indiretos de fabricação não possuíam grande representatividade no total dos custos organizacionais e estes por sua vez eram distribuídos utilizando-se como critério a mão-de-obra direta.

Mas na última década os custos indiretos passaram a não ser mais reconhecidos como “custo ruins” nas organizações. Ao contrário, suas atividades devem ser gerenciadas pelos sistemas de gestão de custos. Segundo Ching (1995, p. 21):

Para mais de 60% das indústrias, a relação dos custos indiretos sobre os custos totais é de até 30% e também 69% das indústrias alocam os custos indiretos aos produtos através de vários critérios, sendo três deles os mais predominantes: homem/hora., volume de produção e hora/máquina.

Os sistemas tradicionais de alocação subestimam o lucro nos produtos de grande volume e superestimam o lucro nos itens de especialidade. Conforme Martins (2000), os sistemas de custeio tradicionais utilizam o esquema básico de custos (1) separando os custos e as despesas; (2) apropriando os custos diretos aos produtos; (3) e apropriando os custos indiretos de fabricação aos produtos mediante critérios de rateio. Como anteriormente a mão de obra direta tinha um percentual maior dos custos das organizações, esta era utilizada como critério para se determinar como os custo indiretos seriam alocados aos produtos.

A alocação de *overhead* para o custo do produto, no sistema tradicional, é arbitrária, porquanto não reflete adequadamente a demanda de recursos de cada produto individualmente nem como os custos indiretos vão comportar-se em relação ao volume de produção (CHING, 1995).

Os custos indiretos da produção são alocados através de uma taxa departamental (SAKURAI, 1997). Conforme figura 02 abaixo, no primeiro estágio os custos são atribuídos diretamente ou indiretamente aos centros de custos. E no segundo estágio, são destinados aos produtos, através de rateios baseados no critérios de mão-de-obra direta, hora-máquina, ou outra base para a apropriação relacionada ao volume de produção.

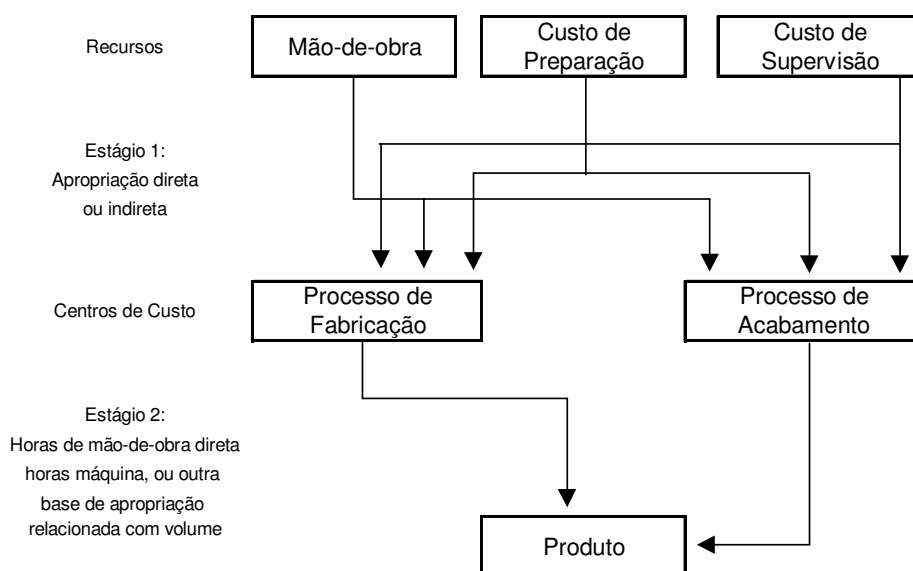


Figura 02 – Apropriação de custos tradicional
Fonte: Sakurai (1997, p 98)

Nos sistemas tradicionais de custeio, onde os rateios são baseados no volume através de critérios como horas-homem de mão-de-obra direta, horas-máquina ou consumo de materiais, os procedimentos contábeis se concentram nos produtos e não nas atividades. Como o volume de produção não é mais o fator

importante para a apropriação dos custos indiretos, faz-se necessário que se mudem as metodologias para não haver distorções nas informações gerenciais (SAKURAI, 1997).

Neste mesmo entendimento, Brimson (1996) comenta que os sistemas tradicionais de custeio pressupõem que os produtos e seus volumes de produção são os causadores dos custos. Sendo assim, tornaram o produto o centro dos sistemas de custeio, classificando os custos em diretos e indiretos em relação aos produtos.

Os critérios de atribuição dos custos baseados no volume de produção para alocar os custos indiretos aos produtos, podem proporcionar informações corretas, se os custos indiretos forem consumidos em relação ao volume de produção. Caso contrário, as informações tornam-se distorcidas, quando os custos indiretos não tendo relação com o volume de produção, aumentam significativamente.

As razões básicas que provocam a perda da relevância dos sistemas tradicionais, quando utilizados na gestão das empresas, tendo em vista o inteiro ciclo de vida dos produtos, também não permitem adequada produção dos mesmos (NAKAGAWA, 1991). A figura 03 demonstra as principais diferenças entre o custeio ABC e os sistemas de custeio tradicionais.

	ABC	VBC
Escopo	eficácia dos custos	custos para controle
Objetivos	competitividade das empresas	elaboração de relatórios financeiros
Gestão	visão ex-ante	visão ex-post
Análise	visão tridimensional	visão bidimensional
Mensuração	acurácia	exatidão

Figura 03 – ABC x VBC

Fonte: Nakagawa (1994, p. 12)

Neste sentido, o sistema de custeio ABC apresenta-se como uma ferramenta capaz de proporcionar uma melhor identificação dos custos que são consumidos nos processos. Propõe uma melhoria nas decisões gerenciais, uma vez que deixa de ter produtos com custos alocados incorretamente, tanto a mais, quanto a menos, permitindo obter informações claras e objetivas para a tomada de decisão organizacional, otimizando assim a rentabilidade do negócio.

2.2 O SISTEMA DE CUSTEIO ABC

O sistema de custeio ABC difundiu-se por todo mundo entre os contadores, gestores, promotores de seminários e criadores de “softwares” no final dos anos 80 e início dos 90. Porém, as pesquisas e os estudos sobre o tema no Brasil começaram em 1989, no departamento de contabilidade da Universidade de São

Paulo - USP (ERNST & YOUNG, 1992). Na década de 90, o ABC se transformou em um verdadeiro “modismo” no Brasil, difundindo-se por várias empresas de diversos setores (KHOURY; ANCELEVICZ, 1999).

O custeio ABC é um sistema de contabilidade gerencial, em que o cálculo dos custos indiretos é bem mais acurado ou detalhado do que o cálculo realizado pelos sistemas tradicionais (KAPLAN; COOPER, 1992). Para o Custeio Baseado em Atividades, a organização empresarial é formada por uma série de processos intercalados, (BERTS; KOCK, 1995), sendo que os mesmos convertem recursos em resultados.

O ABC também apresenta uma conceituação objetiva do que é uma atividade, ao tratá-la com sendo aquilo que uma empresa faz no seu dia-a-dia (MISHRA, 1996).

Sendo assim, o conhecimento de como as atividades vinculadas aos serviços e aos produtos consome os recursos da organização e como estas são administradas é de fundamental importância para o desenho e implementação do ABC (FAMA, 1999).

O sistema de custeio ABC apresenta-se como uma ferramenta capaz de proporcionar uma identificação dos custos que são consumidos nos processos (KAPLAN; COOPER, 1991) que para (RICCIO; GOUVEIA, 1998) evidencia-se como um de seus principais benefícios. Além disso, para (MERCHANT; KENNETH, 1993) o ABC proporciona uma melhoria nas decisões gerenciais, já que se deixa de ter produtos com custos alocados incorretamente, tanto a mais, quanto a

menos, permitindo obter informações claras e objetivas para a tomada de decisão organizacional, otimizando assim a rentabilidade do negócio.

Kaplan e Cooper (1988) defendem que diferentemente do sistema tradicional, o ABC procura identificar as atividades que cada produto demanda e os recursos consumidos por estas atividades, de forma que a empresa possa maximizar seus recursos e assim racionalizar seus produtos.

2.3 IMPLEMENTAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO ABC

A seguir serão tratados os modelos conceituais de implantação do ABC, mostrando desde a delimitação do escopo do projeto, análise da coleta dos dados, até a importância da definição dos “*Cost Drivers*” ou direcionadores de custos na implantação do ABC. Assim estes conceitos servirão como base de avaliação da implantação do ABC na CTBC.

2.3.1 DELIMITAÇÃO DO ESCOPO DO PROJETO DE IMPLEMENTAÇÃO DO ABC

O primeiro passo para a implantação do ABC em uma organização é a correta delimitação do escopo do Projeto de Implementação, (BERTS, KOCK, 1995). Para Cooper e Kaplan (1991, p. 582), esta delimitação deve essencialmente conter os objetivos, escopo e as informações que fornecerão respostas aos objetivos do ABC.

A delimitação do Projeto de Implementação é importante para que se saiba exatamente que informações estão sendo necessárias e onde poderão ser encontradas (ANDERSON, 1995).

A definição do escopo do projeto é de fundamental importância (COOPER; KAPLAN, 1988), pois determina a ampla gama de informações que podem ser propiciadas, como exemplo: o custeio dos produtos, custeio de canais de distribuição, custeio de clientes, análise de lucratividade dos objetos custeados e se o sistema será apenas para análise de custos.

Neste sentido é fundamental que os gestores determinem o escopo do Projeto de Implementação, para que as informações sejam geradas de forma clara e objetiva.

2.3.2 ANÁLISE E COLETA DE INFORMAÇÕES PARA IMPLEMENTAÇÃO DO ABC

Outro passo importante na implementação do ABC é a análise e coleta de informações (KAPLAN; COOPER, 1992), uma vez que as técnicas mais utilizadas na coleta das informações sobre as atividades desenvolvidas nas empresas são:

A Observação: pode ser a forma mais rápida e econômica de obter informações sobre as atividades que se deseja analisar, mas para (RICCIO; GOUVEIA, 1998) esta técnica é difícil de ser realizada e nunca será suficiente para se obter todos os elementos que se necessita. Para (LIU, 2005) a observação deverá ser complementada com informações obtidas através de outras técnicas;

Questionários: Esta é a técnica mais utilizada e muitas vezes a única alternativa viável, principalmente pelo grande número de gerentes que devem ser entrevistados (MAUAD, PAMPLONA, 2002). Os questionários são mais fáceis e rápidos de serem aplicados e quase sempre possibilitam informações mais consistentes e elaboradas, visto que são os gerentes que os respondem.

Registros de tempos: Técnica não muito usual, principalmente os registros de tempos relacionados à mão-de-obra indireta (BYERLY; REVELL, DAVIS, 1995). Isto se dá devido a dificuldade de execução e por ter que englobar todas as atividades as quais se deseja analisar. O registro de tempos é realizado através de amostragens periódicas, somado às entrevistas, permitindo que se organize uma matriz de atividades e de tempos gastos com cada uma delas.

Entrevistas: São conduzidas sob a forma de diálogos e constituem o elemento chave para o desenho e a implementação do ABC (PLAYER, LACERDA, 2000). Durante a realização das entrevistas, as informações fluem nos dois sentidos, possibilitando ao entrevistador coletar os dados que está necessitando e ao entrevistado a educação e melhor conhecimento sobre o que é o ABC e os objetivos do projeto (SKALEE, 2003).

Estas técnicas têm como objetivo facilitar a coleta das informações relacionadas às atividades desenvolvidas na organização (BERTS, 1995). Após a coleta das informações sobre as atividades com as pessoas envolvidas nas mesmas, é criado um dicionário de atividades para facilitar o processo de identificação dos recursos para as atividades.

2.3.3 COST DRIVERS

A definição dos direcionadores de custos ou “*cost drivers*” têm grande importância para o ABC, na medida em que devem representar tanto o consumo de recursos pelas atividades, quanto o consumo dos custos das atividades pelos produtos ou objetos de custo (KAPLAN; COOPER, 1992). Além de representar a demanda, por parte das atividades e dos objetos de custo (SMITH; HUGHES, 2001), os “*cost drivers*” devem refletir ou estar relacionados com a causa básica dos custos.

Segundo Kaplan e Cooper (1988, p. 23) *Cost driver* é uma transação que determina a quantidade de trabalho, não a duração, e, através dela, o custo de uma atividade. Já para Anderson (1995, p. 15) *cost driver* é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos.

Neste sentido, os “*cost drivers*” são fatores que determinam o consumo de recursos pelas atividades e destas para os objetos de custo. Sendo que eles são também critérios utilizados para medir o montante dos custos que serão atribuídos a cada uma das atividades desenvolvidas no processo.

A seleção dos direcionadores de custos deve ser realizado levando em consideração todas as opções existentes, e estas devem ser bem analisadas (OSTRENGA, 1997).

Três fatores devem ser considerados no momento da seleção dos direcionadores de custos: (1) ser de fácil medição e fácil obtenção, proporcionando baixos custos de obtenção dos dados; (2) ser correlacionado e possuir alto

coeficiente de correlação com o consumo de recursos ou de atividades; (3) e ter um potencial de influência no comportamento das pessoas, induzindo a um comportamento proveitoso para a empresa (COGAN, 1997).

No momento da definição dos direcionadores de custo, deve-se levar em consideração a precisão relativa de cada alternativa de direcionador de custo e o custo relativo da coleta de dados sobre o mesmo (KAPLAN, 1999). Pois em alguns casos o custo de se obter dados sobre um suposto direcionador de custo pode ser muito elevado, o que provocaria a inviabilização do mesmo como “*cost driver*”.

O direcionador de custo ideal deve ser de fácil entendimento, fácil medição, fácil extração e ter relação direta aos fatores de produção de atividade (BRIMSON, 1996). Todo fator que altere o custo de uma atividade é um “*cost driver*” (KAPLAN; COOPER, 1991). Os direcionadores de custo no sistema de custeio ABC são classificados como direcionadores de recursos e direcionadores de atividades, ou direcionadores de primeiro estágio e de segundo estágio (MERCHANT; SHIELDS, 1993).

Os direcionadores de recursos, ou primeiro estágio, servem para medir o consumo dos recursos pelas atividades. Para identificar tais recursos e as atividades das empresas, é necessário lançar os valores escriturados no Livro Razão diretamente nas atividades, ou caso não seja possível, dividir esses valores entre as várias atividades realizadas (BOISVERT, 1999). Neste sentido, de acordo com Berts e Kock (1995, p. 59), o direcionador de recursos é um mecanismo para rastrear os recursos registrados na contabilidade às atividades.

Não se deve optar pela utilização de um direcionador de custo apenas pela facilidade de obtenção do mesmo, mas sim, pelo conjunto de certas características que assegurem que este representará os custos consumidos por uma determinada atividade (OSTRENGA, 1997).

Já os direcionadores de atividades ou de segundo estágio indicam as atividades necessárias para a fabricação de produtos ou atendimento dos clientes (MAUAD; PAMPLONA, 2002). O direcionador de atividade é um indicador que estabelece a dimensão numérica para a saída de uma atividade e também descreve quantas vezes a mesma ocorreu em um determinado período.

2.3.4 DETALHAMENTO DO NÍVEL DAS ATIVIDADES

Na etapa de desenho do Projeto de Implementação do ABC, a escolha do nível de detalhes das Atividades, é um dos aspectos mais importantes para o sucesso de sua implementação (BERTS; KOCK, 1995). Aliás, durante a coleta de dados já se perceberá que o ABC terá que lidar com dezenas ou centenas de atividades.

No nível de processos do modelo ABC, a análise das atividades mais relevantes requer um detalhamento muito grande que pode chegar até à descrição de cada operação e tarefa (RICCIO; GOUVEIA, 1998), com o objetivo de que todas as partes do trabalho possam ser conhecidas e analisadas, visto que somente assim se chegará à conclusão de como se poderá eliminar ou minimizar as atividades que não adicionam valor aos produtos e aos clientes (KAPLAN; COOPER, 1991).

Caso o desenho do ABC que se pretende implementar não permita este nível de detalhamento desejado pelas pessoas que buscam o contínuo aperfeiçoamento, pouco adiantará seu envolvimento e compromisso com a filosofia de excelência da empresa.

2.3.5 LISTAGEM DE ATIVIDADES

A listagem de atividades tem como propósito reportar os custos de produtos ou de serviços de atendimento aos clientes e deve desempenhar o papel de informar a origem dos custos de cada atividade, detalhando-os através de seus diversos níveis hierárquicos e classificando-os por vetores de custos, custos por vetor, quantidade de vetores e custos totais (KAPLAN; COOPER, 1998).

No caso de custeio de produtos, as atividades podem ser incorporadas na Listagem de Atividades, em seus diversos níveis: unidades, lotes, produtos, processos e plantas. E, no caso de serviços de atendimento aos clientes: pedidos, clientes, canais de vendas/distribuição, mercados, instalações/facilidades (SMITH; HUGHES, 2001).

Um exemplo de utilização da listagem por atividades seria o canal de vendas/distribuição que requerem atividades como as de abertura e manutenção de canais. Os custos com estas atividades referem-se a gastos com operações de armazéns e estocagem de produtos, manutenção de frotas de entregas, propaganda junto a distribuidores etc., e devem ser contemplados na Listagem de Atividades.

2.3.6 ESTRATÉGIA A SER UTILIZADA NA IMPLEMENTAÇÃO DO ABC

Para que se tenha sucesso na implementação do ABC, deve-se ter suporte e participação da alta administração da empresa. O desenho do ABC, sua metodologia e resultados da implementação devem ser claramente compreensíveis e explicáveis. As informações geradas pelo ABC, sua forma de utilização e metodologias devem estar acessíveis, e todos os envolvidos no projeto ABC devem sentir-se responsáveis pelo sucesso do projeto (KAPLAN; COOPER, 1992).

Contribuem ainda para uma correta implementação e utilização do ABC que os relatórios gerados devem ser úteis: só os relatórios compreensíveis, relevantes às decisões de seus usuários e que contenham informações aprimoradas, tempestivas e atualizadas funcionando de forma efetiva na implementação do ABC (MISHA, 1996).

Outro ponto importante é que o modelo ABC da empresa deve ser sempre atualizado devido à rápida introdução de novos produtos e novas tecnologias de processos, sendo que a necessidade de eliminação de desperdícios acaba requerendo que o formato do ABC seja sempre atualizado (KAPLAN, 1999).

Assim os sistemas de suporte ao ABC devem ser sempre melhorados, aperfeiçoando-se as técnicas e os sistemas de coleta de dados, com o propósito de conhecimento efetivo dos custos das atividades (RICCIO; GOUVEIA, 1998).

Mas, para que esta atualização aconteça, os usuários devem receber treinamentos continuados em ABC, pois a velocidade de mudanças na empresa mantém relação direta com a disponibilidade da informação pelo ABC e da maneira como as pessoas usam esta informação.

2.3.7 RESTRIÇÕES, CRÍTICAS E LIMITES NA UTILIZAÇÃO DO ABC.

A seguir serão demonstradas as principais críticas conceituais acerca do ABC. Buscando através deste referencial, estabelecer no estudo de caso uma ligação entre estas críticas e as causas da desimplementação do ABC na CTBC.

Apesar dos melhoramentos que o custeio ABC tem passado, as críticas ao mesmo continuam (KHOURY; ANCELEVICZ, 1999). Alguns defendem a não-necessidade de se implantar tal sistema de custeio (Johnson, 1992), enquanto outros são francamente defensores de sua implantação (KAPLAN; COOPER, 1992) e uma terceira corrente aponta exemplos em que sistemas de custos que fornecem informações distorcidas podem trazer benefícios para as empresas (ALLES; DATAR, 1993; MERCHANT; SHIELDS, 1993; MISHRA, 1996).

Johnson (1992) afirmou que o ABC tinha ido longe demais à expectativa e na imagem que vinha recebendo das empresas de consultorias especializadas no assunto e das empresas interessadas na sua utilização, principalmente na década de 1990, classificando-o como uma “panacéia”, isto é, um remédio para todos os males, e recomendando que os conceitos do ABC deveriam ser redirecionados ou mesmo suspensos por completo.

No novo ambiente competitivo de globalização, as informações contábeis não são capazes de guiar as companhias na direção da competitividade e da lucratividade de longo prazo. De acordo com o ABC, a empresa deveria restringir à produção de pequenos lotes em favor dos lotes maiores em virtude da maior lucratividade. No entanto, se os clientes desejassem lotes pequenos e freqüentes,

a empresa precisaria se empenhar em reduzir os custos de preparação das máquinas ou mesmo eliminá-los a fim de ter custos competitivos na produção de lotes pequenos e poder atender aos interesses dos clientes, pois, se não o fizesse, haveria um concorrente disposto a fazê-lo (JOHNSON, 1992).

O autor concluiu que, se o objetivo da empresa era ser operacionalmente competitiva, então, a empresa não deveria perder tempo juntando dados e informações a fim de custear um trabalho que deveria ser realizado de qualquer modo. A empresa deveria, sim, voltar sua atenção para reduzir as variações e o tempo total do processo, deixando que as reduções dos custos acontecessem por si só.

Outras críticas importantes foram: dificuldade no acompanhamento da criação de novas atividades, com uma grande dificuldade de segregação de atividades distorcendo o resultado das atividades criadas, e que a variação da eficiência das atividades não alterava os custos dos produtos em empresas com alto volume de custos fixos (KHOURY; ANCELEVICZ, 2000).

Ainda, figuram como críticas ao ABC, a grande quantidade de erros nas alocações de custos (ALLES; DATAR, 1993), visto que o ABC envolve um grande número de áreas e pessoas, tornando-se difícil a atualização das mesmas e a rotatividade de funcionários (JOHNSON, 1992), o que gera um desconhecimento em relação às práticas e objetivos do ABC na medida em que fica difícil dar treinamento a todos.

Alles e Datar (1993) propuseram uma estrutura para examinar o papel do sistema de custos nas empresas. Essa estrutura, segundo os autores, é baseada

no princípio de que o sistema de custos é somente um meio de se realizar o objetivo principal da empresa, que é maximizar o valor da mesma. Essa proposição, significa que o sistema de custos é uma escolha que a empresa deve fazer em função do critério de auxiliar na busca pela maximização do lucro de longo prazo, e não por um critério fora da decisão da empresa, tal como a acurácia.

Os autores criticaram que a literatura encontrada na década de 1990, tem utilizado como medida a acurácia para julgar um sistema de custos, e não sua contribuição para a maximização do lucro de longo prazo, com a implícita hipótese de que a acurácia é condição necessária e suficiente para a maximização do lucro de longo prazo para todas as empresas e em todas as circunstâncias. Os autores sugeriram que se perguntasse inicialmente qual o tipo de sistema de custos que a empresa necessitaria para dar suporte à sua estratégia competitiva.

No entanto, os autores demonstraram que as empresas atuando em um mercado completamente competitivo ou monopolista irão sempre desejar utilizar custos acurados para apreçar seus produtos ou serviços. Por outro lado, a falta de acurácia representa um componente estratégico e um meio de poder aumentar o lucro da empresa num ambiente oligopolista.

Merchant e Shields (1993), seguindo a mesma linha de Alles e Datar (1993), afirmaram que algumas empresas, deliberada e inteligentemente, acrescentaram um viés sistemático nos custos dos seus produtos e serviços a fim de induzir a um resultado desejável, embora nem sempre conheçam a magnitude do viés introduzido.

Mishra (1996) apresentou o problema da escolha do sistema de custos pela empresa dentro da Teoria do Principal e do Agente, sendo que o primeiro é representado pelos principais executivos da empresa, que assumem agir com o objetivo de maximizar o lucro de longo prazo da empresa. Por outro lado, o Agente é representado pelos gerentes divisionais, os quais agem por interesse próprio, revelando total ou parcialmente as informações conhecidas por eles somente se tais revelações forem beneficiá-los.

Finalmente, Khoury e Ancelevicz (1999) constataram, em pesquisa entre as 500 maiores empresas operando no Brasil, que, dentre as 286 que responderam ao questionário, 52 iniciaram a implantação do ABC das quais quarenta e duas tinham decidido abandoná-lo, 95 não se interessavam pelo ABC, pelos mais diversos motivos, e outras 26 decidiram pela sua não-implantação, após avaliá-lo, sinalizando que o ABC não deveria ser visto como um sistema que estava beneficiando todas as empresas como se fosse uma “solução mágica”.

3. METODOLOGIA

O interesse do homem pelo saber o leva a investigar a realidade sob os mais diversos aspectos e dimensões, através de diferentes níveis de aprofundamento e enfoques específicos, conforme o objeto de estudo.

Assim este trabalho utiliza uma pesquisa descritiva do caso da implementação e desimplementação do ABC na CTBC, buscando demonstrar quais foram os principais motivos que inviabilizaram a utilização do mesmo como sistema de custeio na CTBC, portanto, um estudo de caso.

Quanto às fontes de informações, foi uma pesquisa empírica, em que os dados foram colhidos como foram vistos pesquisador, ou seja, por observação direta dos documentos da organização e também do conjunto de entrevistas que por sua vez deu origem ao “diário de campo” das mesmas.

Conforme Silva, Menezes (2000: p.19): “Pesquisar significa, de forma bem simples, procurar respostas para indagações propostas”.

É uma pesquisa descritiva, pois tem como finalidade proporcionar informações explícitas sobre a desimplementação do ABC na CTBC, buscando o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições sobre este tema.

Através da pesquisa descritiva busca-se demonstrar um acontecimento ou um fato ocorrido (GIL, 1991). Assim, este trabalho, tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema e os motivos da desimplementação do ABC na CTBC, com vistas a torná-lo explícito.

A fundamentação teórica foi realizada com base em pesquisa bibliográfica, utilizando artigos nacionais e internacionais, dissertações, revistas e sites disponíveis sobre o assunto abordado. Para o estudo de caso, foram utilizadas entrevistas com pessoas que participaram da implantação, utilização e desimplementação do ABC na CTBC, análise de relatórios, documentos, e arquivos magnéticos.

Os dados do presente estudo foram coletados em duas etapas de modo a se complementarem. Como fonte de dados secundários, foi analisados documentos, tanto da CTBC, quanto publicações a respeito da empresa, por outro lado os dados primários foram obtidos através de entrevistas semi-estruturadas conforme tópico guia (APÊNDICE A), com coordenadores, especialista e funcionários que participaram do processo do ABC.

Segundo Bauer e Gaskell (2002), a amostragem garante eficiência nas pesquisas ao fornecer uma base lógica para o estudo de algumas partes de uma população, sem que se percam as informações do todo, ou seja, a amostragem refere-se a um conjunto de técnicas para se conseguir representatividade.

Para este estudo, foi utilizada uma amostragem não probabilística e por conveniência, ou seja, nem todos os funcionários tiveram chance de serem selecionados. Inicialmente, foi escolhido um funcionário com participação importante no processo de implantação, utilização e desimplementação do ABC, a partir daí após sua entrevista foi solicitado que o mesmo indicasse outra pessoa

importante do processo, sendo que, quando as informações foram se tornando repetitivas, terminaram-se as entrevistas, totalizando sete entrevistados.

Ao final foram entrevistadas oito pessoas, sendo duas delas coordenadores, um especialista técnico, uma especialista financeiro, um analista financeiro, um engenheiro de telecom, um analista de mercado e um analista de custos.

Assim, o presente trabalho, tem por objetivo descobrir quais foram as principais causas que inviabilizaram a utilização do Custeio Baseado em Atividades (ABC) pela CTBC, sendo os dados estruturados de forma contemporânea e científica, buscando conclusões detalhadas sobre o objeto de estudo.

O Estudo de Caso é preferido quando: o tipo de questão de pesquisa é da forma “como”, “quais” e “por quê”?, quando o controle que o investigador tem sobre os eventos é muito reduzido, ou quando o foco temporal está em fenômenos contemporâneos no contexto de vida real (YIN, 1987).

Conforme Vergara (1997: p.47):

Estudo de caso é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como uma pessoa, uma família, um produto, uma empresa, um órgão público, uma comunidade ou mesmo um país. Tem caráter de profundidade e detalhamento. Pode ou não ser realizado no campo.

Assim, o estudo de caso caracteriza-se por uma profunda e exaustiva análise de um objeto, permitindo um grande detalhamento deste, trazendo portanto, conclusões específicas sobre o objeto de estudo.

No estudo de caso a busca da explicação deve ser intensa durante todo o processo de condução do mesmo. Afinal, a categoria mais importante, ao lado do

caráter preditivo dos achados pelo método científico, é a explicação. Para explicar um fenômeno deve-se especificar um conjunto de '*links*' causais (YIN, 1987).

Assim, foram empregados neste estudo de caso, os procedimentos metodológicos como protocolo do estudo; construção de uma cadeia de evidências e estabelecimento de base de dados. Entretanto, isso foi condição necessária, porém não suficiente para o sucesso deste trabalho. Além disso, é necessário que o estudo de caso seja significativo, (YIN, 1987) e neste sentido o estudo da desimplementação do ABC na CTBC torna-se relevante não somente pela relevância da CTBC no Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba, mas também pela relevância mundial do ABC como sistema de custeio.

Quanto aos limites da pesquisa, apresenta-se o delineamento do estudo de caso, pois, embora tenha se mostrado adequado à análise do problema apresentado, não permite que os resultados obtidos sejam generalizados para outras organizações que não seja a CTBC.

4. ESTUDO DE CASO

Este capítulo busca analisar e apresentar os dados coletados na pesquisa, tanto os coletados documentalmente nos arquivos da CTBC, quanto às entrevistas realizadas. Neste momento, os documentos e entrevistas, foram separados e analisados de forma a identificar como foi o processo de implementação, utilização e os principais problemas que levaram a CTBC a desimplementar o ABC.

4.1 HISTÓRICO DA CTBC

A Companhia de Telecomunicações do Brasil Central (CTBC), fundada em 15 de fevereiro de 1954 por Alexandrino Garcia na cidade de Uberlândia, interior de Minas Gerais, com um faturamento no ano de 2005 superior a um bilhão de reais, oferece hoje serviços e soluções integradas em telefonia fixa e celular, “*data center*”, comunicação de dados, “*internet*”, “*contact center*” e serviços de engenharia.

Atua principalmente nas regiões Sudeste e Centro-Oeste, com áreas de expansão em todo o território nacional. Possui, como missão, integrar continuamente as pessoas e organizações, garantindo plena conveniência aos clientes, retorno aos acionistas e satisfação aos associados (funcionários). Na missão já é possível notar a preocupação da CTBC em estar continuamente adaptando-se as mudanças de mercado garantido assim, o retorno dos acionistas e a qualidade aos clientes.

A CTBC foi a primeira a implantar a telefonia celular no interior do país; telefonia digital, telefonia celular pré-paga, telefonia via cabo, fax celular,

reconhecimento de fala e o telefone público para deficientes físicos de voz e audição. Também foi a primeira empresa na América Latina a receber o certificado ISO 9002 – Instituto “*Bureau Veritas Quality International*” – de atendimento ao cliente.

Em 2005, foi eleita a Empresa do Ano no Setor de Telecomunicações pelo Anuário Telecom e em 2006 a CTBC foi considerada a empresa do ano em telecomunicações pela revista Isto É Dinheiro.

4.2 ESCOLHA E IMPLANTAÇÃO DO ABC NA CTBC

Ao se perguntar aos entrevistados o que levou a CTBC a implementar o Sistema de Custeio ABC, o principal fator citado foi que a CTBC passou, em 1996, por uma ruptura estratégica, pois saiu de um setor onde os preços eram determinados pelo governo e passou para um novo momento em que os preços eram determinados pela concorrência com outras empresas.

Era a busca de ter um sistema orçamentário, um sistema de acompanhamento de resultados e de custos mesmos, mais justo possível, né... empresa dividida em muitos departamentos, não tendo resultados que nós chamamos aqui de ordem regionais. E a intenção que eu acredito sempre foi essa de tentar apropriar todas essas despesas de custos da melhor forma possível, e naquele momento que conheceu o sistema de ABC, se implantou ele com esta intenção, tentando atribuir da forma mais correta possível os custos (ENTREVISTADO 2).

Isto gerou para a CTBC a necessidade de um maior controle de seus custos, objetivando a manutenção de suas margens e a sua perenidade. Assim foram

estudadas opções de sistemas de custeios, inclusive os gerentes da CTBC na época visitaram diversas empresas de Telecomunicações, no exterior, tentando levantar sistemas que gerassem informações sobre os custos relacionados aos produtos e serviços.

A gente estava em um momento que foi em meados de 1996, que a gente estava entrando num processo de privatização do cenário de telecomunicações, sendo que a gente foi a única empresa privada até o momento, a gente sabia que teria que competir com empresas que passariam a investir na cidade, então a gente acreditava em um modelo de concorrência e precisava começar a trabalhar com as informações de custos realmente, porque até o momento a gente não tinha a necessidade de ficar trabalhando com essa variável como sobreviventes ao negócio, porque o nosso mercado é adaptativo tudo a gente fazia podia estabelecer o preço que fosse, nossos clientes eram obrigados a estar se submetendo a todas as nossas propostas, então a gente estava se preparando para o cenário de entrada em um mercado de concorrência com atividade intensa mesmo, nos concorreríamos com grandes empresas, porque para várias pessoas o capital estaria gerindo, isso aí é o capital estrangeiro de muito mais agressividade mesmo, então foi feito em 1996 todo esse trabalho de necessidade mesmo de colocar , fazer uma ferramenta que pudesse ser uma ferramenta gerencial e foi contratada uma consultoria, então a alta administração foi para Portugal, Espanha, Itália e Chile se eu não me engano, que eram empresas, onde grandes empresas como a Telecom, que já conviviam com o ABC e a partir do momento que foi feita a implementação pela mesma operadora, a CTBC optou por realmente implementar, porque a decisão era que realmente ela era a ferramenta mais adequada naquele momento ou não. Então a necessidade fez com que a gente entrasse com essa ferramenta (ENTREVISTADO 7).

Depois dessas viagens ao exterior, especificamente as empresas de Telecomunicações do Chile, foi concluído que o sistema de custeio mais apropriado para CTBC era o ABC.

Na década de 1990, os gerentes da CTBC, não conseguiam obter as informações de custos da empresa. Havia também outros problemas, como a falta

de precisão das informações de custos. Assim, ficava difícil para a gerência tomar decisões com precisão.

Não se conseguia ter informações de forma rápida e precisa. Um exemplo, as informações de custos disponíveis não revelavam o custo de um usuário de telefonia fixa, ou móvel, de faturamento de clientes, mudança de endereço ou os custos com transmissão de dados ou de voz.

Bom, é..., a CTBC, ela queria desenvolver uma metodologia de custo para serviços que mais se encaixava pois não tínhamos até aquele momento informações de custos. (ENTREVISTADO 05).

Assim com a implementação do sistema de custo ABC, esperava-se a construção de uma ferramenta de informação e análise de custos. Em contrapartida esperava-se ainda a comparação entre atividades na busca das melhores práticas internas.

Adicionalmente, buscava-se também um histórico das informações, analisando-as em um contexto, e não a partir de alguns relatórios isolados. Ou seja, com o ABC a CTBC tinha como objetivo a construção de uma análise periódica e consolidada de suas informações, tomando-se como base os resultados históricos de seus serviços, buscando assim melhorias de desempenho.

Tentava-se também, descobrir os custos dos produtos determinando os que eram deficitários e os que não eram, além disso, era importante conhecer os custos de seus clientes, pois somente com esta informação seria possível a construção de ofertas e planos de serviços diferenciados que atendessem ao público e que trouxessem o retorno financeiro esperado pela CTBC.

Na CTBC chamam-se de regionais as principais cidades de sua área de atuação, possuindo as Regionais de: Uberlândia-MG, Uberaba-MG, Patos de Minas-MG, Tupaciguara-MG, Itumbiara-GO e Franca-SP. Sendo que cada regional também possuía uma gestão descentralizada surgindo assim a necessidade de controle de custos por regional.

Atuando em um setor dinâmico, onde a cada dia surge um novo plano ou serviço para telefonia, a CTBC necessitava também de informações de custos para análises de múltiplos cenários de lançamento de novos produtos e inovações.

Esperava-se também com a implementação do ABC uma apropriação precisa dos custos fixos e uma melhor alocação das despesas operacionais aos produtos, clientes, segmentos e regionais. Assim, seria possível o cálculo da ociosidade por atividade, possibilitando a identificação das atividades que agregam e não agregam valor e, além disto, o ABC orientaria o planejamento empresarial de longo prazo da empresa.

Na época da escolha do ABC pela CTBC em 1996, este Sistema de Custeio estava em franca ascensão no Brasil e no mundo, formando uma verdadeira “onda” e modismo de implementação do mesmo. As consultorias e Universidades eram as principais divulgadoras do sistema. E esta tendência veio de encontro as necessidades da CTBC frente às mudanças que viriam com a privatização.

O custeio ABC apresentava-se como um sistema de contabilidade gerencial, capaz de identificar os custos indiretos das atividades/produtos de forma mais efetiva que nos Sistemas de Custeios Tradicionais já utilizados pela empresa, além

disso o ABC consideraria todas as atividades da CTBC nos mais detalhados níveis indo até as mais específicas e considerando todas suas relações.

Para a CTBC o ABC apresentava uma conceituação objetiva do que é uma atividade, ao tratá-la com sendo aquilo que uma empresa faz no seu dia-a-dia, o que para a empresa mostrava-se como uma forma simples e prática de determinação dos custos de seus serviços, assim, o conhecimento de como as atividades eram vinculadas aos serviços e aos produtos que consomem os recursos, traria uma melhor gestão sobre os resultados da empresa, fazendo com que a CTBC tivesse um diferencial competitivo, na medida em que otimizaria custos na busca de melhores preços.

O projeto abrangia toda a CTBC, sendo que no início de 1996 foram mapeadas as atividades relacionadas a vendas, administrativas e a regional de Uberlândia-MG. Até o final de abril do ano de 1996, esperava-se que o projeto fosse expandido para o restante das regionais.

A regional de Uberlândia foi escolhida como modelo e logo com a implementação em Uberlândia o modelo seria repassado às outras regionais.

Porque 80 a 85% quase 90%, é igual à todas as regionais pois os processos eles eram organizados de forma homogênea nas regionais, havia poucas exceções entre uma determinada regional e outra, então uma vez configurada aqui na regional de Uberlândia, foi mapeado um escopo com outro protótipo e aí começou a ver quais as exceções que combinam com as outras regionais (ENTREVISTADO 5)

Com o objetivo de envolvimento de toda a empresa na utilização do ABC, para o processo de implantação foi formada uma equipe composta por associados da CTBC e por consultores externos especializados em ABC.

Foi formada uma equipe liderada pela área de controladoria em parceria com os consultores e foi feita a propósito do analista financeiro de cada regional, na nossa época éramos divididos em regionais, foi feito cada dia um confinamento com essa base de analista financeiro e com todo o corpo executivo da empresa Por quê? Porque o ABC é de todo processo, porque mexe muito com processo, porque tem um alto nível de burocratização de entrar no processo de outras áreas é ao mesmo tempo muito desconfortável por isso, então teve que ter feito todo esse trabalho, então a partir do momento que foi configurado pela equipe na controladoria por esses analistas financeiros das regionais, vale na verdade orientar todo corpo executivo, introduzi-los os especialistas, os coordenadores ou produtores, começou todo o trabalho com o protótipo da regional de Uberlândia. (ENTREVISTADO 7)

Na CTBC, a equipe foi estruturada com Diretores, que eram responsáveis pela coordenação, “patrocínio” e direcionamento estratégico do projeto, pelos coordenadores que tinham como responsabilidade o mapeamento de atividades, uma Equipe Permanente, responsável pela execução dos trabalhos de campo e os Líderes de “time”, responsáveis pelo suporte à equipe interna e coordenações no mapeamento das atividades, através da identificação das pessoas chaves que foram entrevistadas nas áreas, marcação e acompanhamento das entrevistas e validação dos resultados.

O processo de implementação do ABC na CTBC, começou de forma estruturada, levando em consideração que este processo deve ter suporte e participação efetiva da alta administração da empresa. Na CTBC, houve a participação integral da alta administração no processo atuando como patrocinadores e coordenadores da implementação.

Além disso, o desenho do ABC na CTBC, sua metodologia de implementação e os resultados esperados com o sistema, foram bem detalhados e divulgados, sendo disseminados em toda a empresa por meio de informativos,

divulgações dos Diretores e Coordenadores, além de palestras sobre os benefícios do novo sistema.

Após esta estruturação e formação das equipes, foi desenvolvido um cronograma de implantação do ABC na CTBC. Este contemplava que todo o processo de levantamento de atividades e estruturação do ABC se daria no período compreendido entre o mês de dezembro de 1995 a abril de 1996.

Figura 04 - Cronograma inicial de Implementação do ABC na CTBC

Fonte: arquivo CTBC

Meses				
Dezembro-95	Janeiro-96	Fevereiro-96	Março-96	Abril-96
Execução do Projeto ABC CTBC				
	Planejamento			
	Diagnóstico			
	Treinamento			
		Mapeamento de Atividades		
Processamento Staff e UDI				
	Processamento demais regionais			

A primeira etapa foi a de definição das atividades que seriam contempladas, após esta fase fez-se um mapeamento das atividades que foi baseado em formulários aplicados em entrevistas e após a aplicação destes formulários chegou-se a informações das principais atividades que deveriam ser acompanhadas. Vale

ressaltar que este era o cronograma inicial de implantação, mas na prática o processo de implementação foi até o final de 1997.

4.2.1 IMPLANTAÇÃO: DEFINIÇÃO DAS ATIVIDADES

Com a definição dos objetivos iniciais do projeto, o primeiro passo foi o levantamento das atividades. Neste sentido foi desenvolvido um conjunto de documentos informativos, compostos por apostilas sobre o ABC, comunicados sobre a importância do processo de mudança da CTBC frente à privatização do setor. Este conjunto de documentos informativos tinham como objetivo auxiliar os membros das equipes que iriam participar deste levantamento.

Além destas informações, o material continha informações gerais sobre o projeto e instruções para o preenchimento dos formulários que seriam utilizados nas entrevistas de levantamento de atividades. Posteriormente, as informações levantadas foram cadastradas e compiladas em um banco de dados, para que assim, pudessem ser analisadas.

Este levantamento de atividades foi feito em toda organização, mas um ponto relevante que não se considerou foi que na CTBC, ocorrem mudanças constantes de produtos e serviços, ou seja, há uma grande necessidade de atualizações constantes das atividades. Além disso, outro fator importante, que foi desconsiderando segundo a totalidade dos entrevistados, foi a composição e o formato dos custos da CTBC, pois a mesma é uma empresa em que mais de 80% dos seus custos são fixos e compartilhados entre todos os produtos, ao mesmo tempo, dez, vinte ou mais produtos podem estar utilizando o mesmo equipamento.

Aqui na CTBC, a gente é primeiro uma empresa de serviços, e sendo uma empresa de serviços a forma de trabalhar é diferenciada, e especificamente nós temos muitos equipamentos, muitos elementos na planta, que são de uso compartilhado, colocando como exemplo: transmissão, um exemplo sempre clássico, transmissão é a base para todos os produtos... produtos de voz, produtos de dados com todas as suas variações, todas elas compartilham aquele meio comum, na hora que a gente quer alocar determinado produto o investimento ou custo daquele equipamento, é uma confusão quer dizer você pode ter sei lá, vários critérios tá, não digo que um estaria certo e outro estaria errado, mas existem vários critérios, e o problema é exatamente este, você em um determinado momento, vai e combina, o vamos fazer uma divisão desta maneira legal fazemos, daqui a pouco passa um tempo, nó não está legal, de alguma forma a coisa não está funcionando, aí revemos o critério e aí fazemos de uma outra maneira. (ENTREVISTADO 6).

Assim, fazia-se necessário um estudo mais detalhado sobre este compartilhamento de custos fixos, o que não foi feito.

Para isso, foram utilizados na CTBC questionários como técnica de coleta de dados pelo grande número de coordenadores que deveriam ser entrevistados, isto porque os questionários eram mais fáceis e rápidos de serem aplicados e quase sempre possibilitavam informações mais consistentes e elaboradas, uma vez que quem os respondiam eram funcionários mais habilitados, ou seja, coordenadores.

Além disso, as entrevistas foram outra fonte que a CTBC utilizou para coleta de informações. Elas eram conduzidas pelos consultores externos sob forma de diálogos, e assim constituíam um elemento importante no desenho e na implementação do ABC na empresa. Isto se deu porque a mesma o estava adotando pela primeira vez, visto que, durante sua realização, as informações eram

geradas em dois sentidos, possibilitando ao entrevistador, de um lado, coletar dados dos quais necessitava, por outro lado, permitia ao entrevistado conhecimentos mais abrangentes sobre o ABC, como também os objetivos de se fazer este projeto.

Para se obter um detalhamento de todas as informações referentes às atividades levantadas nas entrevistas foram desenvolvidos formulários para o levantamento de atividades ANEXO B; para a alocação dos custos com pessoal ANEXO C, outros custos e identificação dos custos aos clientes ANEXO D. É importante citar que nesta parte não foi estruturado um relatório específico para o levantamento dos custos relevantes da CTBC, como a depreciação dos equipamentos os custos de Transmissão de Dados e Voz.

4.2.2 IMPLANTAÇÃO: RESULTADO DO MAPEAMENTO DE ATIVIDADES

Após a aplicação dos formulários chegou-se a 108 atividades dentro dos processos primários, ou seja, processos que contemplavam a visão estratégica da organização, contemplando as áreas de Desenvolvimento de Novos Produtos, Operação da Rede, Vendas e Faturamento.

Nos processos de suporte, que envolvia o gerenciamento de informações e recursos da empresas, foram catalogadas inicialmente 111 atividades. Assim foram levantadas no total da CTBC 219 atividades. Este levantamento está demonstrado na figura 05 a seguir:

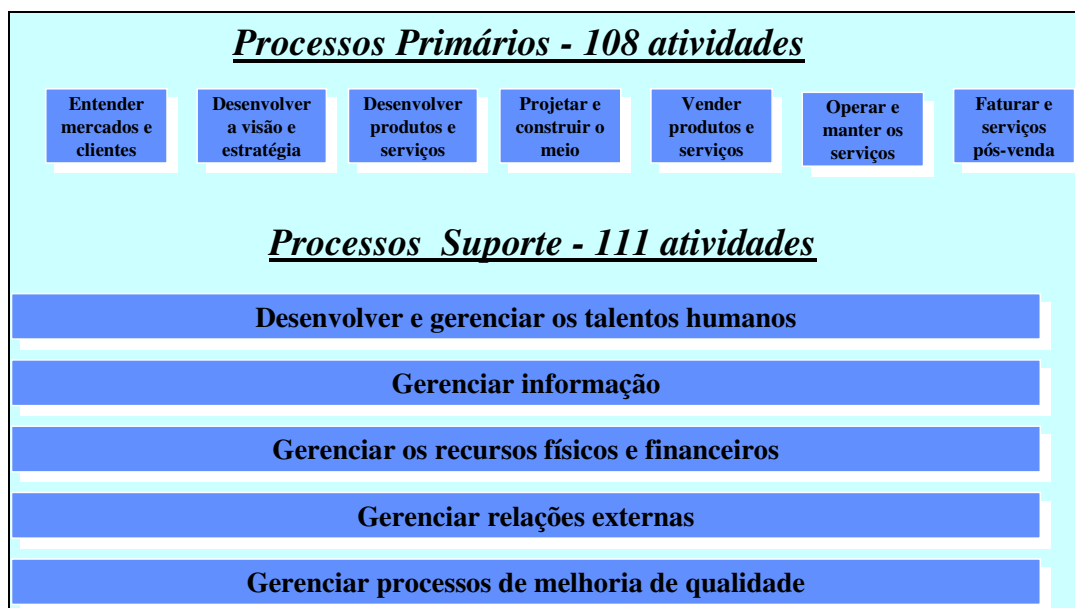


Figura 05 - Processos da CTBC

Fonte: Arquivo CTBC

Com o término do levantamento das atividades, e análise de seus resultados, passou-se para etapa de escolha de um “software” que pudesse suportar o volume de atividades que seriam acompanhadas. Esta seleção do “software” para o ABC foi feita pela área de informática da CTBC, assessorada pela consultoria externa. Os dois sistemas analisados foram o “Netprophet_da Sapling Corporation” e o “Oros ABCPlus da ABC Technologies”, sendo o segundo o escolhido.

Após definidas as atividades deu-se início à fase de treinamentos sobre ABC na CTBC, fizeram parte destes treinamentos todas as pessoas envolvidas no processo, tanto da área de Controladoria quanto das Regionais.

Olha, tivemos reuniões que eu diria assim, eram reuniões informativas, explicava o modelo ABC, para a gente poder participar e fazer essas distribuições, não foi treinamento no modelo normal, né..., ir para uma sala a UNIALGAR igual hoje, mas eu entendo que isso era uma forma de treinamento sim sobre o ABC (ENTREVISTADO 2).

4.2.3 IMPLANTAÇÃO: DETALHAMENTO DO SISTEMA ABC NA CTBC

A formatação conceitual do aplicativo “*Oros*” foi baseada em três módulos distintos; um módulo de recursos, um de atividades e um de objetos de custos.

O módulo de recursos refletia a estrutura organizacional da CTBC da época, com os “*centers*” - acumuladores de custos - representando as áreas e os centros de resultado da organização, e os “*accounts*” - contas do ABC - que eram um agrupamento das contas contábeis do plano de contas da empresa.

A estrutura do módulo de recursos estava organizada em níveis, sendo que o primeiro nível referia-se às áreas ou as três grandes divisões da estrutura organizacional: Estratégico, Operacional e Mercado. O segundo, terceiro e quarto níveis referiam-se aos centros de resultados e diretorias, e o último referia-se às contas ABC.

O nível de detalhe do plano de contas contábil da CTBC era bastante grande, tornando-se inadequado para fins gerenciais. Por este motivo foi estruturado um plano de contas específico para o modelo, denominado plano de contas ABC, no qual se buscava-se uma visão mais simplificada, atendendo às necessidades gerenciais da empresa. Com o detalhando do módulo de recursos foi estruturado o plano de contas, conforme demonstrado a seguir nos quadros 1 a 5.

Quadro 1: Nível 1 – Estratégico: Centros de resultados

administrativos

1º Centralizador	2º Centralizador
Presidência e Vice-presidência	
Superintendência	
Assessoria de Qualidade	
Diretoria de Recursos humanos	
Diretoria Administrativo-Financeiro	Coordenação de controladoria e Coordenação Administrativo-Financeira das regionais
Diretoria de Sistemas de Informação	

Fonte: CTBC

Quadro 2: Nível 2 – Operacional: Centros de resultados de Operação e Engenharia.

1º Centralizador	2º Centralizador	3º Centralizador
Diretoria Técnica		
Diretoria Técnica Celular		
Diretoria de Operações	Coordenação Manutenção e operação	
	Coordenação de Tráfego	
	Operações Consolidadas	Coordenação de Operação de Franca
		Coordenação de operação das regionais

Fonte: CTBC

Quadro 3: Nível 3 – Mercado: Centros de Resultados Comerciais

1º Centralizador	2º Centralizador
Coordenação de Marketing e Comunicação	
Coordenação de Negócios	Coordenação de Negócios Celular
	Coordenação de Negócios Comunicação de Dados
	Coordenação de Negócios Telefonia Fixa
	Coordenação de Negócios Serviços de Valor Adicionado
Coordenação da Central de Atendimento	
Coordenação de Mercado Coordenações Regionais de Mercado	
	Coordenação de Mercado das regionais.

Fonte: CTBC

Devido à complexidade do plano de contas utilizado pela CTBC, foi necessário o desenvolvimento de um plano de contas paralelo, ou também chamado de plano de contas ABC, no sistema *Oros*. Sendo que o último nível do módulo de recursos foi formado pelas contas ABC, onde foi desenvolvida uma conciliação entre as contas ABC, sistema *Oros*, e o plano de contas contábil utilizado pela CTBC, que estava no sistema *Oracle*. Esta conciliação está demonstrada no quadro 4 a seguir:

Quadro 4: Conta ABC e Conta Contábil

Conta ABC	Conta Contábil
100 Pessoal	1 Pessoal
200 Material	2 Material
300 Outros Serviços Prestados por Terceiros	313 Processamento de Dados
	314 Treinamento
	32 Mercadológico
	33 Agenciamento e intermediação
	39 Outros Serviços Terceiros
316 Assessoria; Consultoria; Auditoria.	311 Auditoria
	312 Jurídico
	316 Assessoria; Consultoria
350 Comunicação e Transporte	35 Transporte e Comunicação
360 Técnico operacional	36 Técnico Operacional
380 Cessão de Meios	38 Inter-Redes
400 Aluguel	4 Aluguel
800 Outros	85 Multas
	86 Impostos e Taxas
	89 Outros Gastos
830 Depreciação	83 Depreciação e Amortização

Fonte: CTBC

Os valores da contas ABC eram obtidos desta conciliação entre as contas contábeis e as contas ABC, sua alocação para as atividades eram feitas utilizando-se geradores primários ou de recursos e eram utilizados os seguintes geradores primários para esta alocação na CTBC, conforme demonstrado no quadro 5 a seguir:

Quadro 5: Geradores Primários

Conta ABC	CR	Gerador	Descrição
100	Todos	Valor da Folha	Valor da folha de pagamento por atividade (ponderada pelos funcionários)
200-379	Todos	Percentual	Percentual calculado por atividade baseado no orçamento.
380	Operacional	Percentual de Cessão	Percentual calculado por atividade de controlar <i>Detraf</i>
400	Operacional	Valor do Aluguel	Valor do aluguel por atividade, ponderando por prédio.
400	Mercado e Estratégico	Número de associados	Número de associados por atividade
800	Todos	Número de associados	Número de associados por atividade
830	Operacional	Valor de depreciação	Valor da depreciação por atividade
830	Mercado e Estratégico	Número de associados	Número de associados por atividade

Fonte: CTBC

4.2.4 IMPLANTAÇÃO: DETALHAMENTO DO MÓDULO DE ATIVIDADES

No módulo de atividades estavam custeadas as atividades mapeadas na CTBC, as quais se agrupavam por processos e sub-processos. A definição dos processos e sub-processos da CTBC foi feita baseando-se no “*Global Best Practice*”, que é um banco de dados da consultoria Arthur Andersen, que continha um levantamento dos principais processos e sub-processos do setor de

Telecomunicações e foi utilizado como comparação para a CTBC. Assim a estrutura do módulo de atividades estava organizada da seguinte maneira:

Nível 1: Processos da CTBC - representados por “*centers*” no modelo.

Nível 2: sub-processos da CTBC - representados por “*centers*” no modelo.

Nível 3: Agrupamento de atividades ocorria quando uma mesma atividade era realizada em diversas áreas da CTBC, representados por “*centers*” no modelo.

Nível 4: Atividades-representadas por “*accounts*” no modelo.

Os processos e sub-processos definidos para o sistema de custeio ABC da CTBC foram os processos e sub-processos Operacionais e os processos e sub-processos de Suporte.

4.2.5 IMPLANTAÇÃO: DETALHAMENTO DOS PROCESSOS E SUB-PROCESSOS OPERACIONAIS

Os processos e sub-processos operacionais compreendiam àquele relacionados aos clientes. Englobava as atividades de pesquisa e acompanhamento da satisfação dos clientes, estes processos foram levantados juntamente com os representantes da área operacional.

Dentro da área de operações na coordenação de gerentes de redes partes desse processo, foi definido entre a coordenação, no meu caso que eu era um dos facilitadores da área e com o conhecimento que tenho na área administrativa, auxiliei na definição de quais atividades seriam importantes de ser trabalhadas dentro da área de gerentes de rede (ENTREVISTADO 1).

A seguir são demonstrados os principais processos operacionais:

Definir o conceito do negócio e as estratégias organizacionais, definição do planejamento estratégico e desenvolvimento da missão e visão da CTBC. Além disso, construir e ajustar as metas organizacionais, definição da estrutura organizacional e relações entre os centros de resultados.

- Desenvolvimento de novos produtos e serviços
- Projetar e construir

Engloba os sub-processos realizados pela engenharia para construção das redes e instalação dos equipamentos necessários para a prestação de serviços pela CTBC. Os sub-processos estavam segregados por segmentos de projetos.

- Projetar e construir a rede: projetos de rede de assinantes e gerência de redes.
- Projetar e construir a comutação: projetos de digitalização da comutação e os projetos das centrais de trânsito de dados.
- Projetar e construir a transmissão: projetos da rede de transmissão da CTBC.
- Projetar e construir a infra-estrutura: projetos dos prédios, energia e climatização.
- Projetar e construir a comunicação de dados: projetos dos produtos e meios de comunicação de dados.

- Projetar e construir a telefonia móvel: projetos da telefonia celular, como centrais, torres, transmissão etc.

- Vender produtos e serviços:

- Desenvolver as vendas e estratégias de marketing: atividades de marketing, precificação e identificação das necessidades dos clientes.
- Vender produtos e serviços: engloba as atividades de vendas, como consultoria, atendimento no balcão e tele-marketing.

- Operar e manter serviços:

Constitui as atividades de operação e manutenção da planta. Os sub-processos estão divididos de acordo com a segmentação da planta.

- Operar e manter a rede: atividades relacionadas à rede de assinantes e ao distribuidor geral. As atividades estão segregadas de acordo com as regionais.
- Operar e manter a comutação: segregação por tecnologia, analógica e digital, aplicação, local, trânsito e celular, e por regional. A abertura por tecnologia e por regional foi feita para se atender as necessidades de gestão, e por aplicação para permitir uma melhor alocação dos custos aos produtos.
- Operar e manter a transmissão: abertura por tecnologia, utilização e regional.
- Operar e manter a infra-estrutura e a energia: engloba as atividades de operação e manutenção da infra-estrutura predial, energia corrente

contínua, energia corrente alternada e climatização. Atividades segregadas por regional.

- Operar e manter a comunicação de dados: atividades de instalação e manutenção dos circuitos e equipamentos de comunicação de dados. As atividades estão segregadas por regional.
- Operar e manter a telefonia móvel: atividades de telefonia móvel, incluindo comutação e a transmissão. As atividades estão segregadas por regional.
- Suportar a operação: atividades de apoio à operação nas regionais e o monitoramento do tráfego.
- Prover acesso manual: atividades da central de atendimento que provêm o acesso à rede, como *Telecard* e 101 (interurbano via telefonista).

- Faturamento e serviços de pós-venda

- Faturar os clientes: engloba atividades de faturamento.
- Prover serviços pós-venda: constituem as atividades relacionadas ao pós-venda na CTBC, como os serviços 103 e 104.
- Responder as necessidades dos clientes: atividades de recebimento e gerenciamento de reclamações e necessidades dos clientes, como o 102; 112; 121(auxílio à lista).

4.2.6 IMPLANTAÇÃO: DETALHAMENTO DOS PROCESSOS E SUB-PROCESSOS DE SUPORTE

Os processos e sub-processos de Suporte compreendiam os processos que não estavam relacionados aos clientes, o que englobavam as atividades administrativas da CTBC.

A seguir são demonstrados os principais processos de Suporte:

Desenvolvimento e gerenciamento dos recursos humanos que continha os seguintes detalhamentos:

- Plano de cargos e salários: atividades de administração de cargos e salários.
- Gerenciar a disponibilidade de pessoal: atividades de recrutamento, seleção e administração de pessoal.
- Desenvolver e treinar o pessoal: atividades relacionadas ao treinamento dos associados.
- Gerenciar a performance e reconhecimento dos funcionários: atividades de avaliação, e desenvolvimento de políticas de incentivos e remuneração dos associados.
- Gerenciar o bem estar e a satisfação dos funcionários: atividades de administração de benefícios e segurança do trabalho.

Gerenciamento de informações:

- Gerenciar os recursos de informação: atividades de análise e programação dos sistemas da CTBC.
- Desenvolver e manter os sistemas: atividades de manutenção dos sistemas existentes.
- Gerenciar equipamentos e rede de computadores: atividades de manutenção das estruturas de “*hardware*”.

Gerenciamento de recursos físicos e financeiros:

- Gerenciar recursos financeiros: atividades de contas a pagar, a receber e tesouraria.
- Processar transações financeiras e contábeis: atividades de contabilidade.
- Divulgar informação: atividades de orçamento, custo, e geração de informações gerenciais.
- Conduzir auditorias internas- engloba a atividade de auditoria interna.
- Gerenciar pagamento de impostos: atividades fiscais.
- Gerenciar recursos físicos: atividades do controle patrimonial e compras.

Gerenciamento de relações externas:

- Gerenciar relações externas: atividades de relacionamento com os acionistas, governo e mercado.

Gerenciamento de processos de melhoria de qualidade: atividades de qualidade e indicadores operacionais. Está segregado em dois sub-processos:

- Conduzir programas de qualidade: atividades relacionadas à certificação da ISO.
- Medir/gerenciar a performance operacional: atividades relacionadas à preparação e divulgação do Boletim de Informações Gerenciais.

4.2.7 IMPLANTAÇÃO: AGRUPAMENTOS DE ATIVIDADES

Os agrupamentos de atividades ocorriam quando uma mesma atividade era executada em áreas diferentes da CTBC. Exemplo, a atividade “efetuar cobrança”, que era executada nas cinco regionais. Por esta razão foram mapeadas cinco atividades diferentes, uma em cada regional, agrupadas no mesmo “*center*”, denominado “efetuar cobrança”.

Foram criadas várias atividades de forma desestruturada e não consolidada, levando a empresa à obtenção de vários critérios de criação de atividades, pois cada área ou núcleo estabelecia seus próprios critérios.

4.2.8 IMPLANTAÇÃO: MÓDULOS DE OBJETOS DE CUSTOS

No módulo de objetos de custos era cadastrado aquilo que se desejava custear no modelo. No caso da CTBC, existiam quatro grandes grupos de objetos de custos que eram: Produtos, Mercados, Corporativo e Projetos. A estrutura do módulo é a mesma dos módulos de atividades e recursos, com os acumuladores ou centralizadores dos objetos de custos sendo representados por “*centers*” e os objetos de custos propriamente ditos por “*accounts*”.

Grupo de Produtos: era constituído por todos os produtos da CTBC. Os custos alocados aos produtos eram basicamente das atividades relacionadas à

operação e manutenção da planta, e alguns custos comerciais identificados diretamente aos produtos e não mercados.

Grupo de Mercado: englobava os mercados e segmentos de atuação da CTBC. A estruturação desta visão de custos seguiu a forma de organização da área comercial da CTBC. Os custos de mercado eram provenientes das atividades das áreas comerciais, atendimento a clientes, pós-vendas, marketing e faturamento. Estes custos estavam relacionados a clientes, mercados e segmentos exceto a produtos. A estrutura do módulo de mercado estava organizada conforme demonstrado a seguir:

Quadro 6: Estrutura Módulo Mercado

Tipo de Assinante	Regional	Faixa de Faturamento	Segmento de Mercado
Residencial	Uberlândia Uberaba Franca Itumbiara Patos de Minas		
Comercial	Uberlândia Uberaba Franca Itumbiara Patos de Minas	B(Abaixo de \$700) A (\$700 a \$4.125) AA (\$ 4.125 a \$20.800) AAA (acima de \$20.800)	Comércio Indústria Bancos Órgãos Públicos Agroindústria Atacadista Prestadores de Serviços

Fonte: CTBC

Os segmentos residencial, rural e público estavam segregados por regional, e o segmento comercial era segregado por regional, faixa de faturamento e segmento de mercado.

Módulo de Projetos: era composto por custos relacionados ao desenvolvimento de novos produtos, serviços e projetos. Estava organizado conforme demonstrado no quadro a seguir:

Quadro 7: Projetos

Centralizador	Conta
	Informática
	Engenharia CTBC
	Engenharia Celular
Desenvolvimento de Novos produtos	Telefonia Fixa Comunicação de Dados Serviços de Valor Agregado Celular Outros

Fonte: CTBC

Módulo Corporativo: consistia nos custos que não se relacionavam diretamente a um produto, ou a um mercado ou a uma outra atividade, ao contrário, beneficiavam a corporação como um todo. Estava organizado conforme demonstrado no quadro 8 a seguir:

Quadro 8: Custos Corporativos

CONTA
Qualidade
Planejamento estratégico e direção
Reuniões corporativas
Financeiro e contabilidade
Relações externas
Celular
Consultoria interna da <i>Holding</i>

Fonte: CTBC

A atualização destes módulos era demorada e envolvia várias pessoas ao mesmo tempo, o que ia totalmente contra aos objetivos da CTBC, que necessitava de velocidade na tomada de decisão.

Quadro 9: Resumo das entrevistas sobre a fase de implantação do ABC na CTBC

Identificação entrevistado	Motivos Implantação	Envolvimento das pessoas	Mapeamento e levantamento das atividades	Treinamentos	Quanto ao sucesso implementação
Entrevistado 1	Na época da implementação eu não estava na empresa. Fiz parte do processo posterior	-	-	-	-
Entrevistado 2	Era a busca de ter um sistema orçamentário, um sistema de acompanhamento de resultados e de custos mesmos, mais justo possível ,né, empresa dividida em muitos departamentos, não tendo resultados que nós chamamos aqui de ordem regionais.	Eu participei, éh.... como sistemas e tal.	Teve sim, teve um ponto que eu me lembro, tá mais forte na memória, é até na área pessoal, talentos humanos em que a gente tinha que descrever as atividades e depois colocar o peso do seu percentual de seu tempo naquelas atividades.	Olha, tivemos reuniões que eu diria assim, eram reuniões informativas, explicava o modelo ABC, para a gente poder participar e fazer essas distribuições, não foi treinamento no modelo normal, né ir para uma sala a UNIALGAR igual hoje, mas eu entendo que isso era uma forma de treinamento sim sobre o ABC.	Eu acredito que sim, ele funcionou por um tempo.
Entrevistado 3	A CTBC queria, eh... Controlar mais, por causa da competição que viria com a privatização [...]	Na época tinha palestras e comunicados.	Participei fazendo um monte de estruturas de atividades que nós desenvolvíamos.	Olha, eu mesmo não participei mas algumas pessoas do meu CR sim.	Teve sucesso nessa fase, só faltou olhar melhor alguns custos.
Entrevistado 4	[...] em relação a nossa implementação que a gente fez, a CTBC quando colocou o ABC, ela buscava, uma ferramenta que desse para ela a capacidade de fazer análise interna de melhoria [...]	É, as pessoas foram envolvidas.	Foi feito para cada área. Cada um tinha que informar suas atividades nos formulários da época.	Houveram treinamentos para as pessoas "chaves" do processo.	Em partes, porque houve uma preocupação que o sistema estivesse conceitualmente correto, entretanto entre o conceitualmente correto e o operacional da empresa, existe uma ponte que tem que ser construída e essa ponte, foi onde houveram as maiores falhas.
Entrevistado 5	Bom, é..., a CTBC ela queria desenvolver uma metodologia de custo para serviços e a que mais encaixava era o ABC.	Bom a equipe que puxou, foi a equipe de controladoria que puxou todo o trabalho, aí a metodologia foi feita em conjunto com a consultoria na época, então com isso ficou envolvida toda a empresa, a metodologia era, é muito boa que envolve toda área da empresa.		Na implementação tinha todo o treinamento, então a empresa inteira foi treinada, acho que um ponto alto da implementação para conhecer mesmo o custo ABC, a metodologia, então o treinamento contribuiu muito com o conhecimento da empresa em termos de custo ABC.	Foi, foi bem sucedido, acho que acertaram com a consultoria e as pessoas também assimilaram muito bem, a metodologia de custo ABC.
Entrevistado 6	Pela privatização era a ferramenta mais adequada naquele momento de privatização.	Quando se decidiu pelo ABC toda a empresa foi comunicada. Eles explicavam que com a concorrência agente tinha que controlar mais.	Teve esse mapeamento sim, nós participávamos de entrevistas e tinha que preencher uma serie de planilhas e questionários.	Eu fiz alguns.	Na época foi sim. Até foi elogiado.
Entrevistado 7	[...] a gente sabia que teria que competir com empresas que passariam a investir na cidade, então a gente acreditava em um modelo de concorrência e precisava começar a trabalhar com as informações de custos realmente, porque ate o momento a gente não tinha a necessidade de ficar trabalhando com essa variável como sobreviventes ao negocio [...]	Foi formada uma equipe liderada pela área de controladoria em parceria com os consultores e foi feita a propósito do analista financeiro de cada regional, na nossa época éramos divididos em regionais, foi feita cada dia um confinamento com essa base de analista financeiro e com todo o corpo executivo da empresa.	[...] tínhamos uma pessoa de referencia em cada área e aí foi feito este trabalho.	[...] foram envolvidas todas as pessoas da empresa [...] [...] as pessoas da empresa foram aculturadas com a ferramenta abc porque estava utilizando ela, como ela funcionava.	Eu acredito que ele foi bem sucedido pelo momento. Naquele momento sim.

4.3 UTILIZAÇÃO DO ABC PELA CTBC

Após o processo de implementação do ABC, iniciou-se a utilização do mesmo, assim as informações do ABC eram geradas por todas as áreas e regionais da CTBC. As mesmas eram divididas em atividades, que os responsáveis das regionais e dos produtos tinham que informar os percentuais de rateio e transmitir estas informações para a área de Controladoria, a qual era a responsável por consolidar as informações e repassá-las à empresa.

Essas informações eram consolidadas de três em três meses, o que dificultava o processo decisório na medida em que não se podia tomar ações preventivas. Além disso, algumas áreas não recebiam retorno sobre o consolidado das informações.

[...] nós enviávamos as informações e não nos retornavam informações para que nós pudéssemos trabalhar com ela, na realidade nós enviávamos dados, que eram compilados e comumente nós tínhamos dificuldades de recebê-los de volta, para que pudéssemos trabalhar no dia a dia, como que se a área estava rentável?, o que precisaríamos fazer no dia a dia, para melhorar a própria qualidade de serviço da área? (ENTREVISTADO 1).

Também segundo os entrevistados a definição dos critérios de rateios dos custos não era uma tarefa fácil e muitas vezes eram influenciadas por aspectos pessoais de cada área.

Quando eu estava no momento de definição de atividades, então tinha uma variação razoável, ou seja, tirava-se futilidade acrescentava-se futilidade, mas não direto no processo de custeio, isso inicialmente na definição das atividades dentro da própria área, já direto a área de controladoria da área mais financeira, da área de custos passávamos algo mais definitivo evitando as trocas dentro do sistema de custeio ABC (ENTREVISTADO 1).

Um dos custos relevantes para CTBC levantados na época eram os custos de pessoal, neste sentido para se determinar e alocar o tempo das pessoas do centro de resultados pelas atividades mapeadas, foi desenvolvido um formulário que continha as informações necessárias para esta alocação.

No “corpo” do formulário, deveria ser preenchido o percentual do tempo trabalhado pelas pessoas na execução das atividades. Este ponto mostrou-se relevante, pois eram as próprias pessoas que estipulavam os critérios de alocação do tempo que elas próprias gastavam na execução de cada atividade, o que tornou esta alocação pessoal e questionável.

[...] teve um ponto que eu me lembro, tá mais forte na memória, é até na área pessoal, talentos humanos em que a gente tinha que descrever as atividades e depois colocar o peso do seu percentual de seu tempo naquelas atividades e depois disso essas atividades tinha algumas que era por exemplo a empresa celular, outras era para fixa, na época mais forte, era dois negócios que a gente tinha fixo e celular. Então houve sim um processo que era planilhas, que a gente trabalhava eu me lembro manual e a gente tinha a oportunidade de incluir e fazer essa distribuição, fechando 100% do seu tempo (ENTREVISTADO 02).

Quanto ao processo de mudança de pessoas e cargos ou contratação de pessoal, a CTBC passava por um alto volume de custos e dispêndio de tempo com treinamentos em ABC, pois as novas pessoas que atualizariam estas premissas tinham que ser treinadas. Outro fator importante citado pelos entrevistados foi a dificuldade de alocação dos custos de pessoal, pois era difícil a alocação do tempo das pessoas, uma vez que as mesmas trabalhavam para diversos produtos ao mesmo tempo.

A primeira vez foi complicado porque a gente demorou chegar a um critério, tinha vários critérios que podíamos adotar (ENTREVISTADO 3).

Os relatórios são criados dentro da própria área de operações, eram planilhas do Excel, aonde nos criávamos cada um, criávamos as relações das atividades diárias, amarradas a cada um dos produtos, e eram preenchidos manualmente, não eram relatórios automatizados que dificultava bastante o convencimento das pessoas em fazer aquele relatório pela mecanicidade que era (ENTREVISTADO 1)

Além da dificuldade de alocação dos custos de pessoal os critérios também eram muito subjetivos, uma vez que as pessoas não tinham dedicação exclusiva específica a um produto ou atividade, como se pode notar no ANEXO E, que demonstra a planilha de atividades do entrevistado 01, na planilha existe 134 atividades listadas para apenas um funcionário. Somava-se a isto a dificuldade de preenchimento das planilhas de alocação de pessoal.

Como eu já te falei, faz algum tempo que a gente faz esse rodízio é assim o que eu me lembro do ABC dentro disso, tinham vários que era o mesmo grau de dificuldade, então quando pegava conta pessoal por exemplo, a gente as vezes era induzido a fazer uma certa proporcionalidade (ENTREVISTADO 2).

De pessoas era totalmente subjetivo, a gente achava que aquilo era uma pura bobagem, porque a gente ficava perdendo tempo e de tempos em tempos a gente tinha que fazer um novo rateio, de quantos por centos a gente estava trabalhando para image e de quantos por centos a gente estava trabalhando netsite, cada dia é um dia diferente, mesmo a gente tentando uma média dos últimos dias, é absurdamente subjetivo (ENTREVISTADO 3).

Não, absolutamente não, em pensando em rateio de pessoas, não me sentia confiável (ENTREVISTADO 6).

Realmente eu até que não estou me lembrando que outros itens entravam, mas realmente é aluguel de prédios e despesa com veículos, não era só pessoal né, todo o sistema de custo era, tinha, passava pelos rateios e agente analisava isso de tempos em tempos para ver como que estava incoerente como gestor mesmo na área (ENTREVISTADO 2).

Percebe-se que o principal custo levantado na época foi o de pessoal, vale ressaltar que os principais custos da CTBC não foram considerados e agrupados

em outros custos. Um exemplo são os custos de depreciação de equipamentos de Transmissão de Dados e Voz, que significam hoje mais de 30% dos custos da empresa, também os custos com remuneração da utilização de redes de terceiros, chamado pelas Operadoras de Telecomunicações de custos de interconexão que representam cerca de 20% dos custos totais.

[...] basicamente os nossos equipamentos e produtos telecom são muito compartilhados, né, quer dizer daquela época e até agora, quer dizer colocamos já na nossa realidade do momento, eu tenho não só a transmissão que é a base de todos os produtos, nós temos rede metro que também é compartilhada, nós temos rede IP que também é compartilhada, então praticamente toda a estrutura que nós temos aqui, toda a grande estrutura que a gente têm na empresa é compartilhada, aliás a exceção é você ter um equipamento não compartilhado, basicamente são itens que são específicos que no caso, são colocados para o cliente, isso aí não são compartilhados normalmente, mas é quase que não digo exceção, mas é minoria, quer dizer hoje tenho mais equipamentos compartilhados do que não compartilhados (ENTREVISTADO 6).

[...] no ramo de telecom qualquer uma das áreas de telecom o investimento é um item bem intensivo e ele representa a maior parte do dispêndio de recursos aí, a gente está falando aí de um imobilizado que cobre a maior parte do gasto anual feito na empresa, então quando você tem gastos tão grandes, itens tão fixos principalmente imobilizados é difícil de você conseguir, através do ABC, fazer com isso reflita em termos de custos de produtos (ENTREVISTADO 4).

Assim, este agrupamento de custos relevantes, como os custos de Transmissão de Dados e Voz, Rede Metro, Rede IP, causou uma série de erros na alocação dos mesmos para as atividades, pois a sua não abertura levou ao não conhecimento de sua natureza compartilhada.

[...] a questão é que é muito subjetiva devido ao compartilhamento, por exemplo fazia análise tráfego que era uma atividade que eu respondia sempre, era muito subjetivo, tinha mês que eu falava que era 20%, tinha mês que eu falava que era 80%, então a gente realmente não sentia confiança nessa questão de rateio não (ENTREVISTADO 3).

Dois custos importantes, o custo de talentos humanos, como dividir o valor do custo da mão de obra de uma equipe que trabalha, dos talentos ocupados e o custo da infra-estrutura, como dividir porque como

fornecedores de multi serviços, a mesma plataforma atendia a mais de um serviço, então como saber quantos por cento daquela infra-estrutura fazia parte de cada um dos produtos, então era uma grande dificuldade, porque era talentos humanos e infra- estrutura (ENTREVISTADO 1).

Outro fator importante esta relacionado aos critérios de rateios que além de serem questionáveis também eram constantemente alterados, com isto não se conseguia manter um histórico das informações, o que auxiliaria no controle de custos. Assim, o ABC não conseguia acompanhar a dinâmica do negócio da CTBC.

[...] em um determinado momento, se combinava que ia fazer segundo alguma regra, passava um tempo, há então vamos mudar tal, porque não tem o certo e não tem o errado.

Cada vez que você olha no enfoque , você pode considerar, há vamos juntar isso com aquilo, isso aqui a gente considera rateando pela receita do produto, ou então rateia pelo trafico que está sendo gerado, ou rateia pela importância daquela regional, tem várias formas, está certa, está errado, não existe certo ou errado (ENTREVISTADO 6).

Muitas dúvidas mesmo, tanto é, que eu acredito, até que realmente o motivo do não sucesso do ABC na CTBC, tenha sido essa variedade, essa quantidade digamos assim de alternativas para você determinar os critérios que estariam sendo utilizados, e principalmente pelas mudanças, porque se de repente se criasse um critério e se certo ou errado ele fosse mantido, talvez ele tivesse uma certa consistência na apuração das informações ao longo do tempo, mas se você começa a fazer de uma maneira e daqui a seis meses você troca, daqui a seis meses você troca de novo, então os dados passam a ser totalmente inconsistentes, você não pode comparar nada (ENTREVISTADO 5) .

É, porque o comportamento da nossa indústria é diferente de uma indústria por exemplo de uma fábrica, onde as pessoas estão ali fazendo atividade rotineira o tempo todo , aqui é muito dinâmico, a gente tem várias empresas debaixo do mesmo guarda- chuva, a gente está

mexendo com várias atividades diferentes o tempo todo, isso é muito dinâmico, é diferente de uma indústria como uma fábrica, ou um comércio, é um pouco diferente. (ENTREVISTADO 3).

Aconteceu que o resultado das atividades foi distorcido interferindo diretamente no processo decisório da empresa, causando erros de decisões, atrasos gerados com análises detalhadas de atividades que não levava a nenhuma conclusão, pois a maioria dos custos seguia critérios mutáveis e pessoais, além de que o percentual de outros custos alocados às atividades era significativo.

Quadro 10: Resumo das entrevistas sobre a utilização e monitoramento do ABC na CTBC

Identificação entrevistado	Participação no processo	Relatórios e periodicidade	Informações utilizadas	Distorções informações	Principais problemas
Entrevistado 1	Fornecedor de informações da área de operações, ou seja a definição de quais atividades seriam utilizadas e a divisão delas para cada um dos produtos da empresa.	Os relatórios são criados dentro da própria área de operações, eram planilhas do excel, aonde nos criávamos cada um, criávamos as relações das atividades diárias, amarradas a cada um dos produtos, e eram preenchidos manualmente, não eram relatórios automatizados que dificultava bastante o convencimento das pessoas em fazer aquele relatório pela mecanicidade que era.	Essa foi um dos grandes questionamentos que nos tivemos, nos enviávamos as informações e não nos retornavam informações para que nos pudéssemos trabalhar com ela.	Dois custos importantes, o custo de talentos humanos, como dividir o valor do custo da mão de obra de uma equipe que trabalha, dos talentos ocupados e o custo da infra-estrutura, como dividir porque como fornecedores de multi serviços, a mesma plataforma atendia a mais de um serviço, então como saber quantos por cento daquela infra-estrutura fazia parte de cada um dos produtos, então era uma grande dificuldade, porque era talentos humanos e infra-estrutura.	Histórico, conceito de depreciação de produtos, porque de repente eu tenho um produto que usa determinada parte da infra-estrutura e esse produto deixa de ser comercializado, eu tenho que levar esse novo custo para um novo produto ou não tenho que levar esse custo para um novo produto? Como fazer exatamente essa readequação de preços?
Entrevistado 2	Isso, a gente entrava nesta parte de apontar a participação das atividades, né em percentual e depois eu particularmente como usuário, porque tinha uma época que eu era coordenador lá na região, eu utilizava os resultados disso e aí a gente tinha análise crítica em cima disso, olha está pensando muito aqui será que está justo, será que não está, então havia negociações.	Teve uma inicial e depois eu não me recordo exatamente o tipo de período, mas havia manutenções disso eu não tenho certeza se era trimestral ou semestral mais a gente teria aquela mesma planilha, para ver se estava da mesma forma e até incluir ou excluir atividades.	Agente utilizava os relatórios para avaliação da regional, tinha muitas reuniões.	Realmente eu até que não estou me lembrando que outros itens entravam, mas realmente é aluguel de prédios e despesa com veículos, não era só pessoal né, todo o sistema de custo era, tinha, passava pelos rateios e agente analisava isso de tempos em tempos para ver como que estava incoerente como gestor mesmo na área.	[...] tinha muita coisa compartilhada na infra estrutura da empresa, tem plataformas, softwares, então havia dificuldade sim e preocupação de ser injusto e aí acredito que tinha também várias pessoas e áreas que participavam do processo e no final havia eu não sei se até acabava virando uma média.
Entrevistado 3	Eu era fornecedor de informações.	Trimestralmente eu passava as informações para controladoria.	Apensas nossas planilhas e alguns relatórios gerais da empresa.	É, porque o comportamento da nossa indústria é diferente de uma indústria por exemplo de uma fábrica, onde as pessoas estão ali fazendo atividade rotineira o tempo todo, aqui é muito dinâmico, a gente tem várias empresas debaixo do mesmo guarda-chuva, a gente esta mexendo com várias atividades diferentes o tempo todo, isso é muito dinâmico, é diferente de uma indústria como uma fábrica, ou um comércio, é um pouco diferente.	Principalmente rateio, tanto de mão de obra das pessoas quanto custos do backbone, quantos por cento do backbone estava alocado para cada produto por exemplo. [...] qualquer rateio é subjetivo. [...] De pessoas era totalmente subjetivo, a gente achava que aquilo era uma pura bobagem.
Entrevistado 4	Participei da utilização e migração para o novo sistema após o ABC.	Trimestrais, era de três em três meses os custos eram divulgados.	Relatórios gerais da empresa.	Tínhamos alguns, custos de manutenção eram relativamente difíceis também, principalmente devido ao compartilhamento que a gente tem dos produtos, produtos com modalidades técnicas muito grande, eles tem uma dificuldade de alocação muito grande, e era o único que era questionado assim com bastante frequência.	No ramo de telecom no geral, isso não é exclusividade da CTBC como empresa, no ramo de telecom qualquer uma das áreas de telecom o investimento é um item bem intensivo e ele representa a maior parte do dispêndio de recursos aí, a gente está falando aí de um imobilizado que cobre a maior parte do gasto anual feito na empresa, então quando você tem gastos tão grandes, itens tão fixos e compartilhados, principalmente imobilizados é difícil de você conseguir, através do ABC, fazer com isso reflita em termos de custos de produtos

Quadro 10: Resumo das entrevistas sobre a utilização e monitoramento do ABC na CTBC

Identificação entrevistado	Participação no processo	Relatórios e periodicidade	Informações utilizadas	Distorções informações	Principais problemas
Entrevistado 5	<i>Bem como eu sou da parte de controladoria , então a gente era fornecedor de dados, seria informações para realmente fazer toda a apuração de custo ABC, então eu era um fornecedor de informação.</i>	<i>Tinha que preencher as informações, né porque o custo ABC, então existe todo o apontamento de HH ou ter os direcionador de custo, então eu contribui nestes processos também.</i>	<i>Sim, a gente utilizava sim, é assim você no caso na área de controladoria, a gente separava-se por parte fiscal, por parte contábil, então você fazia a divisão das áreas e apurava os custos por área, para saber quanto eu gastava em cada processo nosso.</i>	<i>Bom assim a maior dificuldade sempre foi em termos de depreciação.</i>	<i>[...] por exemplo uma central, na central você pode passar tanto telefonia fixa, você pode passar a parte de dados, então quando você começa a alocar este tipo de objeto, para transformar em custos, as pessoas ficam muito em dúvida, então agente tem que ver esses pontos aí que também afetava na interpretação das pessoas.</i>
Entrevistado 6	<i>Trabalhava na engenharia eu era fornecedor de informações para o pessoal da área financeira.</i>	<i>De três em três meses eu atualizava minha planilha e enviava pro financeiro.</i>	<i>Não eu nunca usei nada do ABC.</i>	<i>Cada vez que você olha no enfoque , você pode considerar, há vamos juntar isso com aquilo, isso aqui a gente considera rateando pela receita do produto, ou então rateia pelo trafico que está sendo gerado, ou rateia pela importância daquela regional, tem várias formas, está certa, está errado, não existe certo ou errado.</i>	<i>[...] rateios era o grande problema. [...] Aqui na CTBC, a gente é primeiro uma empresa de serviços, e sendo uma empresa de serviços a forma de trabalhar é diferenciada, e especificamente nós temos muitos equipamentos, muitos elementos na planta, que são de uso compartilhado, colocando como exemplo: transmissão, um exemplo sempre clássico, transmissão é a base para todos os produtos, então produtos de voz, produtos de dados com todas as suas variações, todas elas compartilham aquela meio comum, na hora que a gente quer alocar determinado produto o investimento ou custo daquele equipamento, é uma confusão quer dizer você pode ter sei lá, vários critérios lá.</i>
Entrevistado 7	<i>Nesta etapa fui convidada a compor a equipe de controladoria.</i>	<i>Até mesmo pelo alto nível de burocracia que esse processo exigia, pelo alto nível de complexidade operacional do mesmo, agente fazia trimestralmente.</i>	<i>Informações para as regionais da CTBC, com o resultado de cada uma.</i>	<i>A grande quantidade de inclusões e exclusões de atividades.</i>	<i>Ajustes eu me lembro que tinha sim, apesar que na parte mais assim do dia a dia a gente participava diretamente até na concepção dos percentuais aí, então a gente tinha ,vamos dizer a gente não tinha o que reclamar, porque a gente participava desde o início, agora mesmo sendo a gente que fazia, a gente que se questionava, porque a gente pode perceber que estava incoerente ou mesmo que certas situações mudavam, tinha até hoje ou tem essa gente que se dedica muito mais a um negócio por um período do que a outra</i>

4.4 PRINCIPAIS MOTIVOS DA DESIMPLEMENTAÇÃO DO ABC EM 2001

Ao analisar os documentos e relatórios do projeto, entrevistas com pessoas que participaram da equipe de implantação e também com pessoas que vivenciaram a utilização e desimplementação do ABC, perguntas demonstradas no APÊNDICE A. Com estas foram feitas várias constatações a respeito da desativação do ABC pela CTBC.

A variação da eficiência das atividades não alterava os custos dos produtos. Ou seja, como na CTBC, mais de 80% dos custos são fixos e compartilhados entre os produtos, os únicos custos que variavam eram os restantes 20%, o que levava à desativação dos produtos e serviços deficitários. O resultado consolidado da empresa continuava o mesmo, ou até piorava.

Mesmo sabendo o problema, eu não conseguia retirar os custos e o pior, as vezes eu conseguia mostrar que determinada regional estava com a estrutura inadequada ao que ela estava vendendo, ou seja, o resultado que ela reproduzia não era adequado à estrutura que ela tinha, mas eu não conseguia enxergar o que fazer para melhorar àquela estrutura (ENTREVISTADO 4).

As atividades eram muito agregadas, o que impedia a alocação de itens específicos, por exemplo, a depreciação de equipamentos, assim os custos ficavam ainda mais distorcidos.

A existência de dois planos de contas, um contábil e outro do ABC, fazia gerar um grande gasto de tempo em conciliações para a área de controladoria.

A rotatividade de funcionários também ocasionava desconhecimento em relação às práticas e objetivos do ABC e erros conceituais nas alocações de custos, ou

seja, o ABC exigia da CTBC um alto volume de investimentos em treinamentos de pessoas, o que onerava ainda mais a operação da empresa.

Além disso, a estrutura dos itens de compra era mal formatada, assim, impactava em um aumento desnecessário do número de itens cadastrados, dificultando o gerenciamento de cadastro com diferenciações desnecessárias até mesmo pela cor de aparelhos telefônicos. Outro problema foi que cerca de 60% dos itens cadastrados entre agosto e outubro de 2001 não foram relacionados aos itens cadastrados.

Todos estes problemas geravam uma grande quantidade de erros na alocação de custos para as atividades, o que impedia a identificação das atividades deficitárias e assim causavam distorções nas informações para o processo decisório, o que não atendia aos objetivos da CTBC com o ABC, que era possuir uma ferramenta de informação e análise de custos que proporcionaria a comparação entre atividades na busca das melhores práticas internas. Assim no ano de 2001, por não atender aos objetivos da CTBC, o Sistema de Custeio ABC foi desativado pela CTBC.

Quadro 11: Resumo das entrevistas sobre a desimplementação do ABC na CTBC

Identificação entrevistado	Motivos desimplementação
Entrevistado 1	<i>Mais uma vez, a falta de disseminação da informação, ou seja, o problema sério da permeabilidade, a informação ficou impermeável em poucas áreas da empresa faltando uma disseminação maior, para que a mão de obra, os talentos humanos que trabalham realmente, que devem ter seus custos divididos, devem ter sua estrutura realmente bem definida, que se preocupam com isso, então os problemas que eu vejo se inserem em toda rede de informações que a CTBC fez até hoje, a permeabilidade da informação, coisa que levou a maioria das estruturas à bancarrota.</i>
Entrevistado 2	<i>É, a fase final do ABC, eu já não estava tão diretamente, eu já não estava mais na coordenação lá na regional, eu já tinha vindo para Uberlândia em uma outra situação e aí eu não participei diretamente mais como você disse na questão assim pessoal, eu acredito que o fato objetivamente que não estava atendendo bem a situação, a empresa mudou muito a estrutura, centralizou negócios, aqui em Uberlândia, e até eu acredito também que neste momento se viu que se teria mais facilidade de associar os custos de forma direta e real e se isso fosse verdade isso ficaria melhor mesmo, porque aí não seria mais um grau de subjetividade que a gente estava falando até agora mesmo, mas acredito que foi isso, com a estrutura nova da empresa nova da empresa, nesse momento se não me engano a gente estava em uma fase de totalização, o tempo da empresa acabou sendo o tempo decisório e até operacionalmente o tempo que ficou mais centralizado eu acho que facilitou a não ter que fazer os rateios e fazer uma associação mais direta, que eu nem me lembro o nome do novo modelo que é custos diretos ou custeio direto.</i>
Entrevistado 3	<i>Eu acho que o ABC é um tipo de custeio que não é adequado para nossa indústria, eu acho que ela não foi feita para uma indústria de serviços e eu acho que o pessoal da área financeira entendeu.[...] É, porque o comportamento da nossa indústria é diferente de uma indústria por exemplo de uma fábrica, onde as pessoas estão ali fazendo atividade rotineira o tempo todo, aqui é muito dinâmico, a gente tem várias empresas debaixo do mesmo guarda-chuva, a gente está mexendo com várias atividades diferentes o tempo todo, isso é muito dinâmico, é diferente de uma indústria como uma fábrica, ou um comércio, é um pouco diferente.</i>
Entrevistado 4	<i>[...] houve uma falha na escolha do ABC para a finalidade que a empresa necessitava, o ABC é um excelente sistema, mas para você tomar decisões de cunho de melhorias internas, em termos de processo, em termos de otimização da empresa, otimização de custos, ele é uma excelente ferramenta gerencial, mas com uma visão interna específica, de você se melhorasse se aprimorar para o mercado, o que a empresa precisava era outra coisa, o que eles buscavam era uma ferramenta de análise de produtos e de margem e que desse flexibilidade de negociação, o ABC pela sua característica de utilizar muitos rateios e muitos drivers, você chegava a um custo de produtos lá no final, só que era um custo que chegava em uma forma já tão trabalhada, rateada, tão bem trabalhada ali, que você não conseguia voltar ela para trás.</i>
Entrevistado 5	<i>Assim, a administração é que acreditava no custo ABC, era a parte financeira da empresa e as outras áreas é como clientes, por muitas vezes encontrar distorções muito grandes de custos, porque quando começava a manter aquela área teria que repensar, então a gente sentiu muita dificuldade com as outras áreas da empresa e também a alta administração também assim, além da diretoria que se empenhava bastante em manter o custo ABC, também não se empenhava, não a creditava como a melhor forma de medição de custo, né, então por isso que aconteceu a desimplementação</i>
Entrevistado 6	<i>Muitas dúvidas mesmo, tanto é, que eu acredito, até que realmente o motivo do não sucesso do ABC na CTBC, tenha sido essa variedade, essa quantidade digamos assim de alternativas para você determinar os critérios que estariam sendo utilizados, e principalmente pelas mudanças, porque se de repente se criasse um critério e se certo ou errado ele fosse mantido, talvez ele tivesse uma certa consistência na apuração das informações ao longo do tempo, mas se você começa a fazer de uma maneira e daqui a seis meses você troca, daqui a seis meses você troca de novo, então os dados passam a ser totalmente inconsistentes, você não pode comparar nada.</i>
Entrevistado 7	<i>Eu acredito que não fundamentado somente em relação à outras áreas, eu acho que o principal motivo foi de que para efeito de precificação ele não servia, e a empresa precisava colocar produto no mercado.</i>

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo principal desta dissertação era entender como se deu o processo de Implementação e Desimplementação do ABC na CTBC. Foi constatado que tanto este objetivo quanto os objetivos específicos foram alcançados. Assim nesta seção serão apresentadas as conclusões que se chegou e as recomendações para pesquisas futuras.

Como citado anteriormente a escolha da CTBC como objeto de pesquisa foi primordial, pois foi a primeira empresa de Telecomunicações privada do Brasil e sempre buscou adequar-se às mudanças ocorridas no país. Além disso, a empresa pesquisada apresenta um alto nível de compartilhamento de recursos, o que tornou o estudo interessante do ponto de vista conceitual.

Assim, espera-se que o estudo de uma organização com relevância regional e ate mesmo nacional, como o caso da CTBC, sirva de amparo à novas pesquisas científicas sobre o tema abordado.

Foi a partir de 1996, com a privatização do setor de telecomunicações, que o controle de custos começou a ser tido como fundamental para a sobrevivência das empresas do setor de Telecomunicações, pois a partir daí surgiu a figura da competição de preços e “briga” por novos clientes, além de planos ousados de expansão de redes de telecomunicações.

Nesta dissertação, um tema teve bastante relevância, que foi o insucesso da utilização do Sistema de Custeio ABC pela CTBC, o que aparentemente parecia ser a solução de todos os problemas que a empresa passaria a enfrentar.

O ABC mostrava-se para a CTBC como a solução para a análise dos custos de seus produtos e serviços com detalhamentos dos custos por produtos, clientes, segmentos e regionais. Objetivava também que com a implementação do ABC, a CTBC teria a construção de uma análise periódica e consolidada de seus custos tomando-se como base os resultados históricos de seus serviços, buscando assim, melhorias de desempenho.

Outros pontos importantes eram esperados com a implementação do ABC, tais como: a apropriação precisa dos custos fixos, melhor alocação das despesas operacionais aos produtos, clientes, segmentos e regionais, assim seria possível o cálculo da ociosidade por atividade, possibilitando a identificação das atividades que agregam e não agregam valor e, além disto, o ABC orientaria o planejamento empresarial de longo prazo da empresa.

Quanto aos objetivos específicos deste trabalho, inicialmente foi descrito o processo de implantação do ABC na CTBC, demonstrando desde sua escolha até o mapeamento das atividades, treinamentos e definição de “*softwares*” a serem utilizados.

Outro objetivo específico proposto neste trabalho, foi o de identificar o processo de utilização do ABC na CTBC. Verificou-se que a utilização e monitoramento do ABC na CTBC apresentou-se deficitária devido a fatores como: subjetividade na definição de critérios de rateios devido a alto grau de compartilhamento de recursos, grande dinâmica do setor o que dificultava a atualização das atividades e critérios, além de problemas como o não recebimento dos resultados pelas áreas envolvidas.

Posteriormente foram analisados os motivos da desimplementação do ABC na CTBC. Sendo levantado que um dos problemas iniciais enfrentados pela CTBC foi a grande quantidade de contas contábeis que a mesma possuía que eram voltadas para atender às necessidades regulatórias definidas pela Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL, neste sentido na implementação do ABC foi desenvolvido um plano de contas secundário que foi dado o nome de plano de contas ABC. Este processo gerava erros constantes nas alocações dos custos para as contas, pois nem sempre as conciliações dos dois planos eram precisas, além de onerar a empresa devido ao grande tempo gasto nestas conciliações.

A rotatividade de pessoas também afetava a utilização do ABC, pois se exigia altos custos em treinamento de novos funcionários na utilização do sistema.

Finalmente constatou-se que o principal fator da desativação do Sistema ABC pela CTBC foi que cerca de 80% dos custos da CTBC eram fixos e compartilhados entre todas as atividades da empresa, não existindo forma clara e estruturada de se alocar estes custos para as atividades, ou seja, a variação na eficiência das atividades não gerava alteração significativa nos custos dos produtos, o que causava problemas sérios nas análises gerenciais para tomada de decisões na medida em que as mesmas não eram efetivas.

Como limite deste trabalho tem-se que o estudo sobre a utilização do sistema ABC em empresas com alto volume de compartilhamento de custos foi feito apenas na CTBC, pois embora este caso tenha se mostrado adequado para responder ao problema apresentado, os resultados obtidos não podem ser

generalizados para outras organizações, exceto a que serviu de fonte para este estudo.

Como recomendação para a CTBC, que no processo de escolha de novos sistemas de custeio, que seja considerada a estrutura interna de custos, bem como suas características, e que os resultados a serem alcançados com novos sistemas de custeio sejam amplamente planejados antes de sua implementação.

Novas pesquisas sobre a utilização do ABC em empresas com alto grau de compartilhamento de recursos poderão ser feitas para que o objeto deste estudo seja amplamente testado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDERSON, Shanon. A framework for assessing cost management systems changes: the case of Activity-Based Costing implementation at General Motors, 1986-1993. **Journal of Management Accounting**. Vol. 7, 1995, p 1-51.

ALLES, Michael, DATAR, Shrikant. The means versus ends perspective: a framework for the analysis of cost systems. **University of Texas Austin and Stanford**. Nov. 1993.

ALTHAUS, A. **Um balanço do processo de privatização do sistema de Telefonia fixa e móvel no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós Graduação em Administração, Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2002.

BAUER, M. W.; GASKELL, G. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático**. Tradução de Pedrinho A. Guareschi. Petrópolis, Rio de Janeiro: Vozes. 2002. Título original: Qualitative Researching with Text, Image and Sound: a Practical Handbook.

BERTS, K.; KOCK, S. Implementation considerations for Activity-Based Cost systems in Service Firms: the unavoidable challenge. **Management Decision**. Vol. 33, nº 6, 1995, p. 57-63.

BYERLY, D.; REVELL, E.; DAVIS, S. Benefits of Activity Based Costing in the financial services industry. **Journal of Cost Management**. Nov/Dec 2003, p. 25-32.

BOINSVERT, Hugues. **Contabilidade por Atividades**: Contabilidade de gestão, práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999.

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

CARDINAELS, E.; ROODHOOFT, F.; LUKWARLOP The Value of Activity Based Costing in Competitive Pricing Decisions. **Journal of Management Accounting Research**. vol. 6, p. 133-148, 2004.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert. How cost accounting distorts product costs. **Management Accounting**. Apr. 1988, p. 20-27.

COOPER, Robert. The rise of Activity-Based Costing. Part Two: When do I need an Activity-Based Cost system. **Journal of Cost Management**. Vol. 2, nº 3, 1988, p. 41-48.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. ***Profit Priorities from Activity-Based Costing***. Havard Business Review. Boston, v.69, n.3, p. 130-135, maio/junho, 1991.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert. **Implementing na Activity-Based Cost sistem in the Design of cost Management Systems**. Pretence Hall, New Jersey, 1991, p. 580-595.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert. Activity-Based systems: measuring the costs of resource usage. **Accounting Horizons**. Sep. 1992, p. 1-13.

CHING, Hong Yun. **Gestão baseada em custeio por atividades**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

COGAN, Samuel. **Modelos de ABC/ABM**: Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.

DATAR, Srikant; GUPTA, Marhendra. Agregation specification and measurement errors in product costing. **The Accounting Review**. Vol. 69, nº 4, Oct. 1994, p. 567-591.

FAMA, R.; HABID, C.V.S. **Implantação do Sistema de Custeio ABC em empresas prestadoras de serviços de saúde, vantagens e limitações**. VI Congresso Brasileiro de Custos. Anais. São Paulo FEA/USP, 1999.

FREIRES, Alécio Pinheiro; PAMPLONA, E. O. **Um Enfoque no BDI de Empresas Construtoras de pequeno porte com a utilização das ferramentas de Custeio ABC/ABM**. In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005, Florianópolis-SC. Anais do IX Congresso Internacional de Custos, 2005. p. 177.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Estudo**. São Paulo: Atlas, 1991.

JOHNSON, H. Thomas. It's time to stop over selling Activity-Based concepts. **Management Accounting**. Sep. 1992, p. 26-35.

KAPLAN, Robert; COOPER, Robin. In defense of Actived-Based Cost Management. **Management Accounting**. Nov. 1992, p. 58-63.

KAPLAN, Robert S.; JOHNSON, Thomas H. **Contabilidade Gerencial: A restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campos, 1993.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo & Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, Robert. One Cost System isn't enough. **Harvard Business Review**. Jan./Feb. 1998, p. 61-66.

KAPLAN, Robert. **Dos custos à Performance**. HSM Management. Mar./Abr. 1999.

KHOURY, C.; ANCELEVICZ, J. A utilização do Sistema de Custos ABC. **RAE – Revista de Administração de Empresas**, v. 39, n. 1, p. 55-63, Janeiro/Março, 1999.

KHOURY, C.; ANCELEVICZ, J. Controvérsias acerca do Sistema de Custos ABC. **RAE – Revista de Administração de Empresas**, v. 40, n. 1, p. 56-62, Janeiro/Março, 2000.

LIU, L. Activity Based Costing. **Financial Management**. Mar 2005, p. 29-31.

MAUAD, Luiz G. A.; PAMPLONA, Edson O. **O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor**. IX Congresso Brasileiro de Custos, 2002, São Paulo-SP.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 5 ed. São Paulo: Futura, 1998.

MERCHANT, Kenneth; SHIELDS, Michael. Whem and why to measure costs loss accurately to improve decision making. **Accounting Horizons**. Vol.7, nº.2, jun 1993, p. 76-81.

MISHRA, Birendra. A theory of cost system choice: Traditional us Activity-Based Costing. **University of Texas at Austin**. Jan. 1996.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Curso moderno de contabilidade**. São Paulo: Lisa, 1995.

NOVAES, Ana. **Privatização do setor de telecomunicações no Brasil**. Rio de Janeiro, BNDES, Fevereiro de 2000.

OSTRENGA, Michael R. et al. **Guia da Ernest & Young para gestão total dos custos**. Tradução de Nivaldo Montigelli Júnior. 13 ed. Rio de Janeiro: Record, 1997.

PLAYER, S.; LACERDA, R. **Lições Mundiais da Arthur Andersen em ABM**. São Paulo: Futura, 2000.

RICCIO, E. L.; ANTONIO, R.; GOUVEIA, J.J.F.A. Sistema de Custos Baseado em Atividades nas empresas de Serviços. **Revista de Contabilidade CRC-SP**. Nov. 1998.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2000.

SKALEE, C. **Sistema de Custeio para concessionárias de caminhões baseado no Método ABC**. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) –

Programa de Pós Graduação em Engenharia da Produção, Escola de Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

SMITH L.; HUGHES K. E. Activity Based Costing in the service sector. **Issues in Accounting Education**. Vol. 16, nº 3, August 2001, pg 381-408.

YIN, Roberto K. **Case Study research**: design and methods. 7. ed. Beverly Hills, California: *Sage Publications*, 1987.

APÊNDICE A – Tópico guia das entrevistas
UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE GESTÃO E NEGÓCIOS
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO
DISSERTAÇÃO
André Barra Neto

TÓPICO GUIA – ENTREVISTA

1. DADOS INTRODUTÓRIOS

Nome do entrevistado:

Cargo:

Área:

2. INÍCIO DA ENTREVISTA

Palavras iniciais ao entrevistado: Agradecemos a sua disponibilidade em conceder essa entrevista, que se destina a elaboração de dissertação para conclusão do Mestrado em Administração da UFU. Você se importaria se gravássemos a entrevista? A gravação nos fará ganhar tempo e facilitará a posterior análise.

A entrevista será dividida em 3 partes, sendo a primeira referente ao processo escolha e implantação do ABC, a segunda sobre a utilização e monitoramento do mesmo e a terceira parte sobre o que levou a CTBC a desimplementar o ABC.

3. PROCESSO DE ESCOLHA E IMPLANTAÇÃO DO ABC NA CTBC

- 3.1) Em sua opinião, quais foram os motivos que levaram a CTBC a implementar o ABC?
- 3.2) Como ocorreu a fase de implantação do ABC na CTBC? Todas as áreas da empresa foram envolvidas?
- 3.3) Foram levantadas todas as atividades da empresa?
- 3.4) Como foi este processo de mapeamento?
- 3.5) Foram dados treinamentos nesta fase?
- 3.6) Em relação apenas ao processo de implementação, você acredita que ele foi bem sucedido?

4. USO E MONITORAMENTO DO ABC NA CTBC

- 4.1) Que participação você tinha no processo de utilização do ABC?
- 4.2) Quais relatórios você tinha que preencher? E qual a periodicidade?
- 4.3) Quais informações você utilizava?
- 4.4) Em relação às informações que você utilizava, as mesmas atendiam às suas necessidades ou havia distorções?

- 4.5) Se a resposta for positiva, em sua opinião, quais os motivos destas distorções?
- 4.6) A CTBC possuía uma equipe de acompanhamento específica para o ABC?
- 4.7) Qual era a periodicidade das informações geradas pelo ABC?
- 4.8) Quem atualizava os critérios de rateios? Estes critérios eram centralizados?
- 4.9) Os produtos e Centros de Resultados eram constantemente atualizados? Ou havia problemas de atualizações?
- 4.10) Em relação a quantidade de inclusões/exclusões de atividades, este volume era elevado ou não?
- 4.11) Em relação aos custos da CTBC, quais custos você acha que tiveram mais problemas para serem alocados às atividades?
- 4.12) As atividades eram bem estruturadas e bem divididas de forma a auxiliar o processo de alocação?

5. MOTIVOS DA DESIMPLEMENTAÇÃO DO ABC PELA CTBC

- 5.1) Na sua opinião, quais foram os principais motivos que levaram a CTBC a desimplementar o ABC?

ANEXO A – Lei das Concorrências

LEI Nº 8.884/94

Lei nº 8.884 de 11 de junho de 1994

Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências.

(ÚLTIMA ATUALIZAÇÃO: MPV 1.540-29, DE 02/10/97)

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte lei:

TÍTULO V

Das Infrações da Ordem Econômica

CAPÍTULO II

Das Infrações

Art. 20. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados:

- I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa;
- II - dominar mercado relevante de bens ou serviços;
- III - aumentar arbitrariamente os lucros;
- IV - exercer de forma abusiva posição dominante.

§ 1º A conquista de mercado resultante de processo natural fundado na maior eficiência de agente econômico em relação a seus competidores não caracteriza o ilícito previsto no inciso II.

§ 2º Ocorre posição dominante quando uma empresa ou grupo de empresas controla parcela substancial de mercado relevante, como fornecedor, intermediário, adquirente ou financiador de um produto, serviço ou tecnologia a ele relativa.

§ 3º A posição dominante a que se refere o parágrafo anterior é presumida quando a empresa ou grupo de empresas controla 20% (vinte por cento) de mercado relevante, podendo este percentual ser alterado pelo Cade para setores específicos da economia.
(Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29/06/95)

Art. 21. As seguintes condutas, além de outras, na medida em que configurem hipótese prevista no art. 20 e seus incisos, caracterizam infração da ordem econômica;

I - fixar ou praticar, em acordo com concorrente, sob qualquer forma, preços e condições de venda de bens ou de prestação de serviços;

II - obter ou influenciar a adoção de conduta comercial uniforme ou concertada entre concorrentes;

III - dividir os mercados de serviços ou produtos, acabados ou semi-acabados, ou as fontes de abastecimento de matérias-primas ou produtos intermediários;

IV - limitar ou impedir o acesso de novas empresas ao mercado;

V - criar dificuldades à constituição, ao funcionamento ou ao desenvolvimento de empresa concorrente ou de fornecedor, adquirente ou financiador de bens ou serviços;

VI - impedir o acesso de concorrente às fontes de insumo, matérias-primas, equipamentos ou tecnologia, bem como aos canais de distribuição;

VII - exigir ou conceder exclusividade para divulgação de publicidade nos meios de comunicação de massa;

VIII - combinar previamente preços ou ajustar vantagens na concorrência pública ou administrativa;

IX - utilizar meios enganosos para provocar a oscilação de preços de terceiros;

X - regular mercados de bens ou serviços, estabelecendo acordos para limitar ou controlar a pesquisa e o desenvolvimento tecnológico, a produção de bens ou prestação de serviços, ou para dificultar investimentos destinados à produção de bens ou serviços ou à sua distribuição;

XI - impor, no comércio de bens ou serviços, a distribuidores, varejistas e representantes, preços de revenda, descontos, condições de pagamento, quantidades mínimas ou máximas, margem de lucro ou quaisquer outras condições de comercialização relativos a negócios destes com terceiros;

XII - discriminar adquirentes ou fornecedores de bens ou serviços por meio da fixação diferenciada de preços, ou de condições operacionais de venda ou prestação de serviços;

XIII - recusar a venda de bens ou a prestação de serviços, dentro das condições de pagamento normais aos usos e costumes comerciais;

XIV - dificultar ou romper a continuidade ou desenvolvimento de relações comerciais de prazo indeterminado em razão de recusa da outra parte em submeter-se a cláusulas e condições comerciais injustificáveis ou anticoncorrenciais;

XV - destruir, inutilizar ou açambarcar matérias-primas, produtos intermediários ou acabados, assim como destruir, inutilizar ou dificultar a operação de equipamentos destinados a produzi-los, distribuí-los ou transportá-los;

XVI - açambarcar ou impedir a exploração de direitos de propriedade industrial ou intelectual ou de tecnologia;

XVII - abandonar, fazer abandonar ou destruir lavouras ou plantações, sem justa causa comprovada;

XVIII - vender injustificadamente mercadoria abaixo do preço de custo;

XIX - importar quaisquer bens abaixo do custo no país exportador, que não seja signatário dos códigos *Antidumping* e de subsídios do Gatt;

XX - interromper ou reduzir em grande escala a produção, sem justa causa comprovada;

XXI - cessar parcial ou totalmente as atividades da empresa sem justa causa comprovada;

XXII - reter bens de produção ou de consumo, exceto para garantir a cobertura dos custos de produção;

XXIII - subordinar a venda de um bem à aquisição de outro ou à utilização de um serviço, ou subordinar a prestação de um serviço à utilização de outro ou à aquisição de um bem;

XXIV - impor preços excessivos, ou aumentar sem justa causa o preço de bem ou serviço.

Parágrafo único. Na caracterização da imposição de preços excessivos ou do aumento injustificado de preços, além de outras circunstâncias econômicas e mercadológicas relevantes, considerar-se-á:

I - o preço do produto ou serviço, ou sua elevação, não justificados pelo comportamento do custo dos respectivos insumos, ou pela introdução de melhorias de qualidade;

II - o preço de produto anteriormente produzido, quando se tratar de sucedâneo resultante de alterações não substanciais;

III - o preço de produtos e serviços similares, ou sua evolução, em mercados competitivos comparáveis;

IV - a existência de ajuste ou acordo, sob qualquer forma, que resulte em majoração do preço de bem ou serviço ou dos respectivos custos.

CAPÍTULO III

Das Penas

Art. 24. Sem prejuízo das penas cominadas no artigo anterior, quando assim o exigir a gravidade dos fatos ou o interesse público geral, poderão ser impostas as seguintes penas, isolada ou cumulativamente:

IV - a recomendação aos órgãos públicos competentes para que:

a) seja concedida licença compulsória de patentes de titularidade do infrator;

TÍTULO VII

Das Formas de Controle

CAPÍTULO I

Do Controle de Atos e Contratos

Art. 54. Os atos, sob qualquer forma manifestados, que possam limitar ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência, ou resultar na dominação de mercados relevantes de bens ou serviços, deverão ser submetidos à apreciação do Cade.

§ 1º O Cade poderá autorizar os atos a que se refere o caput, desde que atendam as seguintes condições:

I - tenham por objetivo, cumulada ou alternativamente:

a) aumentar a produtividade;

b) melhorar a qualidade de bens ou serviço; ou

c) propiciar a eficiência e o desenvolvimento tecnológico ou econômico;

II - os benefícios decorrentes sejam distribuídos eqüitativamente entre os seus participantes, de um lado, e os consumidores ou usuários finais, de outro;

III - não impliquem eliminação da concorrência de parte substancial de mercado relevante de bens e serviços;

IV - sejam observados os limites estritamente necessários para atingir os objetivos visados.

§ 2º Também poderão ser considerados legítimos os atos previstos neste artigo, desde que atendidas pelo menos três das condições previstas nos incisos do parágrafo anterior, quando necessários por motivo preponderantes da economia nacional e do bem comum, e desde que não impliquem prejuízo ao consumidor ou usuário final.

§ 3º Incluem-se nos atos de que trata o caput aqueles que visem a qualquer forma de concentração econômica, seja através de fusão ou incorporação de empresas, constituição de sociedade para exercer o controle de empresas ou qualquer forma de agrupamento societário, que implique participação de empresa ou grupo de empresas resultante em 20% (vinte por cento) de um mercado relevante, ou em que qualquer dos participantes tenha registrado faturamento bruto anual no último balanço equivalente a R\$ 400.000.000 (quatrocentos milhões de reais). *(Redação dada pela MPV 1.620-34, de 12/02/98)*

§ 4º Os atos de que trata o caput deverão ser apresentados para exame, previamente ou no prazo máximo de quinze dias úteis de sua realização, mediante encaminhamento da respectiva documentação em três vias à SDE, que imediatamente enviará uma via ao Cade e outra à Seae. *(Redação dada pela Lei nº 9.021, de 30/03/95)*

§ 5º A inobservância dos prazos de apresentação previstos no parágrafo anterior será punida com multa pecuniária, de valor não inferior a 60.000 (sessenta mil) Ufir nem superior a 6.000.000 (seis milhões) de Ufir a ser aplicada pelo Cade, sem prejuízo da abertura de processo administrativo, nos termos do art. 32.

§ 6º Após receber o parecer técnico da Seae, que será emitido em até trinta dias, a SDE manifestar-se-á em igual prazo, e em seguida encaminhará o processo devidamente instruído ao Plenário do Cade, que deliberará no prazo de sessenta dias. *(Redação dada pela Lei nº 9.021, de 30/03/95)*

§ 7º A eficácia dos atos de que trata este artigo condiciona-se à sua aprovação, caso em que retroagirá à data de sua realização; não tendo sido apreciados pelo Cade no prazo estabelecido no parágrafo anterior, serão automaticamente considerados aprovados. *(Redação dada pela Lei nº 9.021, de 30/03/95)*

§ 8º Os prazos estabelecidos nos §§ 6º e 7º ficarão suspensos enquanto não forem apresentados esclarecimentos e documentos imprescindíveis à análise do processo, solicitados pelo Cade, SDE ou SPE.

§ 9º Se os atos especificados neste artigo não forem realizados sob condição suspensiva ou deles já tiverem decorrido efeitos perante terceiros, inclusive de natureza fiscal, o Plenário do Cade, se concluir pela sua não aprovação, determinará as providências cabíveis no sentido de que sejam desconstituídos, total ou parcialmente, seja através de distrato, cisão de sociedade, venda de ativos, cessação parcial de atividades ou qualquer outro ato ou providência que elimine os efeitos nocivos à ordem econômica, independentemente da responsabilidade civil por perdas e danos eventualmente causados a terceiros.

§ 10. As mudanças de controle acionário de companhias abertas e os registros de fusão, sem prejuízo da obrigação das partes envolvidas, devem ser comunicados à SDE, pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Departamento Nacional de Registro Comercial do Ministério da Indústria, Comércio e Turismo (DNRC/MICT), respectivamente, no prazo de cinco dias úteis para, se for o caso, serem examinados.

Art. 92. Revogam-se as disposições em contrário, assim como as Leis nºs 4.137, de 10 de setembro de 1962, 8.158, de 8 de janeiro de 1991, e 8.002, de 14 de março de 1990, mantido o disposto no art. 36 da Lei nº 8.880, de 27 de maio de 1994.

Art. 93. Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 11 de junho de 1994; 173º da Independência e 106º da República.

ANEXO B - Modelo do formulário utilizado no levantamento das atividades na CTBC

<u>Centro</u> <u>de</u> <u>resultado:</u>	Número e código do centro de resultados em que as atividades estavam sendo mapeadas.
<u>Atividade:</u>	Nome da atividade que esta sendo mapeada.
<u>Descrição:</u>	Descrição detalhada da atividade.
<u>Gerador</u> <u>de</u> <u>Custos</u>	Nome do gerador de custos.
<u>Descrição</u>	Descrição do gerador de custos.
<u>Fonte</u> <u>da</u> <u>informação</u>	Fonte de obtenção do gerador de custos. Por exemplo, poderia ser um sistema ou controle existente em algum departamento.
<u>Responsável:</u>	Pessoa responsável pelo fornecimento da informação do gerador de custos.
<u>Freq. Atualização:</u>	Periodicidade de revisão dos valores do gerador de custos, mensal, trimestral ou outros.

ANEXO C – Modelo do formulário utilizado na alocação de custos de pessoal pela CTBC.

<u>Pessoas/Cargo</u>	Denominação do cargo.
<u>Número</u>	Número de pessoas que foram agrupadas na distribuição do tempo.
<u>Atividades</u>	Campo utilizado para relacionar as atividades mapeadas no Centro de Resultado. As atividades deveriam ser as mesmas identificadas no Mapeamento de Atividades.

ANEXO D - Modelo do formulário utilizado no levantamento do modelo de alocação dos outros custos pela CTBC

<u>Centro de Resultado</u>	Código do Centro de Resultados sob análise
<u>Despesas</u>	No formulário já estavam listadas todas as contas ABC.
<u>Atividades</u>	Campo que foi destinado a relacionar as atividades mapeadas no Centro de Resultado.

ANEXO E

Planilha de alocação de custos utilizada pelo Entrevistado 01 quando fornecia informações para a área de Controladoria da CTBC.

Atividades	CR	Código	Fator de Esforço
CGR - Coordenar e administrar	211	26	0,0%
CGR - Elaborar e acompanhar orçamento	211	40	0,0%
CGR - Realizar Apoio Administrativo	211	170	0,0%
CGR Acompanhar a execução do planejamento	211	598	0,0%
CGR Administrar eqtos e servidores voltados para rede/segurança	211	622	0,0%
CGR Administrar Logística de Ordens de Serviço	211	196	0,0%
CGR Auditar informações de segurança	211	151	0,0%
CGR Confeccionar fluxos operacionais de novos produtos	211	396	10,0%
CGR Confeccionar fluxos operacionais de projetos especiais	211	725	5,0%
CGR Confeccionar fluxos operacionais p/ projetos de Interconexão	211	763	2,0%
CGR Configurar Com Net	211	783	0,0%
CGR Configurar CTBC Frame Relay	211	787	0,0%
CGR Configurar CTBC Internet Dial	211	786	0,0%
CGR Configurar CTBC Internet Link	211	785	0,0%
CGR Configurar eqtos e sistemas p/ projetos de Interconexão	211	563	0,0%
CGR Configurar equipamentos e sistemas para produtos formatados	211	780	0,0%
CGR Configurar Internet Parcerias	211	782	0,0%
CGR Configurar Lan Link	211	781	0,0%
CGR Configurar Net Super	211	784	0,0%
CGR Def. política p/ aquisição/controle sobressalentes - Dados	211	758	0,0%
CGR Def. política p/ aquisição/controle sobressalentes - Planex	211	744	0,0%
CGR Def. política p/ aquisição/controle sobressalentes - TMC	211	749	0,0%
CGR Definir política de segurança - Dados	211	756	0,0%
CGR Definir política de segurança - Planex	211	764	0,0%
CGR Definir política de segurança - TMC	211	748	0,0%
CGR Definir procedimentos de aceitação de eqtos - Dados	211	759	2,0%
CGR Definir procedimentos de aceitação de eqtos - Planex	211	745	0,0%
CGR Definir procedimentos de aceitação de eqtos - TMC	211	750	0,0%
CGR Disponibilizar inform. gerenciais de reclamações de clientes	211	722	0,0%
CGR Elaborar o planejamento operacional	211	241	0,0%
CGR Elaborar plano de endereçamento da planta - Dados	211	762	0,0%
CGR Elaborar projetos de segurança - Dados	211	760	0,0%
CGR Elaborar projetos de segurança - Planex	211	746	0,0%
CGR Elaborar projetos de segurança - TMC	211	751	0,0%
CGR Fiscalizar, acompanhar e aceitar obras do projeto Dados	211	757	0,0%
CGR Fiscalizar, acompanhar e aceitar obras do projeto Planex	211	189	0,0%

CGR Fiscalizar, acompanhar e aceitar obras/projetos de Proc.Voz	211	394	0,0%
CGR Fiscalizar/Acompanhar/Aceitar obras do projeto GIRS	211	517	0,0%
CGR Fiscalizar/Acompanhar/Aceitar obras do projeto TMC	211	520	0,0%
CGR Gerenciar contratos corporativos oper/manutenção - Celular	211	472	0,0%
CGR Gerenciar contratos corporativos oper/manutenção - Dados	211	473	10,0%
CGR Gerenciar contratos corporativos oper/manutenção - Fixa	211	562	0,0%
CGR Gerenciar contratos corporativos oper/manutenção - Proc.Voz	211	474	0,0%
CGR Gerenciar desempenho de equipamentos e sistemas - Celular	211	481	0,0%
CGR Gerenciar desempenho de equipamentos e sistemas - Dados	211	482	0,0%
CGR Gerenciar desempenho de equipamentos e sistemas - Fixa	211	480	0,0%
CGR Gerenciar desempenho de equipamentos e sistemas - Proc.Voz	211	479	0,0%
CGR Gerenciar disponibilidade de eqtos e sistemas - Celular	211	618	0,0%
CGR Gerenciar disponibilidade de eqtos e sistemas - Dados	211	619	0,0%
CGR Gerenciar disponibilidade de eqtos e sistemas - Fixa	211	617	0,0%
CGR Gerenciar disponibilidade de eqtos e sistemas - Proc.Voz	211	620	0,0%
CGR Gerenciar GIS	211	7	0,0%
CGR Gerenciar indicadores de desempenho operacional - Celular	211	237	0,0%
CGR Gerenciar indicadores de desempenho operacional - Dados	211	266	0,0%
CGR Gerenciar indicadores de desempenho operacional - Fixa	211	236	0,0%
CGR Implementar segurança de sistemas - Celular	211	557	0,0%
CGR Implementar segurança de sistemas - Dados	211	558	0,0%
CGR Implementar segurança de sistemas - Dados	211	568	0,0%
CGR Implementar segurança de sistemas - Fixa	211	556	0,0%
CGR Implementar segurança de sistemas - Proc.Voz	211	625	0,0%
CGR Manter cadastro de equipamentos e sistemas - Celular	211	560	0,0%
CGR Manter cadastro de equipamentos e sistemas - Dados	211	561	0,0%
CGR Manter cadastro de equipamentos e sistemas - Fixa	211	559	0,0%
CGR Manter cadastro de equipamentos e sistemas - Proc.Voz	211	741	0,0%
CGR Ministrar treinamentos e palestras técnicas	211	723	0,0%
CGR Monitorar informações de segurança	211	626	0,0%
CGR Monitorar os meios de telecomunicações - Celular	211	239	0,0%
CGR Monitorar os meios de telecomunicações - Dados	211	265	0,0%
CGR Monitorar os meios de telecomunicações - Fixa	211	238	0,0%
CGR Operar e manter sistemas de TI - Celular	211	554	0,0%
CGR Operar e manter sistemas de TI - Dados	211	555	0,0%
CGR Operar e manter sistemas de TI - Fixa	211	553	0,0%
CGR Prestar suporte técnico - Celular	211	739	0,0%
CGR Prestar suporte técnico - Dados	211	740	25,0%
CGR Prestar suporte técnico - Fixa	211	738	0,0%
CGR Realizar análise de falhas de eqtos e sistemas - Celular	211	476	0,0%
CGR Realizar análise de falhas de eqtos e sistemas - Dados	211	477	0,0%
CGR Realizar análise de falhas de eqtos e sistemas - Fixa	211	475	0,0%

CGR Realizar análise de riscos	211	567	0,0%
CGR Realizar análise de viabilidade técnica de proj. especiais	211	651	4,0%
CGR Realizar análise técnica de eqtos p/ novos produtos	211	384	10,0%
CGR Realizar análise técnica de eqtos p/ proj. Interconexão	211	754	4,0%
CGR Realizar análise técnica de equipamentos p/ proj. especiais	211	726	10,0%
CGR Realizar análise técnica de propostas do programa GIRS	211	513	0,0%
CGR Realizar análise técnica de propostas p/ plataforma Proc.Voz	211	395	0,0%
CGR Realizar análise viabilidade técnica p/ proj. Interconexão	211	753	0,0%
CGR Realizar especific. técnicas de proj. p/ plataforma Proc.Voz	211	724	0,0%
CGR Realizar especificações técnicas de contratos op./manutenção	211	621	0,0%
CGR Realizar especificações técnicas de instrumentais	211	728	0,0%
CGR Realizar especificações técnicas do programa GIRS	211	511	0,0%
CGR Realizar especificações técnicas p/ proj. Interconexão	211	755	0,0%
CGR Realizar especificações técnicas p/ projetos especiais	211	727	5,0%
CGR Realizar especificações técnicas para novos produtos	211	383	5,0%
CGR Realizar estudo de viab. técnica p/ prod.formatados de Dados	211	680	2,0%
CGR Realizar gestão de treinamento na área operacional	211	240	0,0%
CGR Realizar manut. das redes de backbone e de acesso Com. Dados	211	731	0,0%
CGR Realizar manutenção - Celular	211	730	0,0%
CGR Realizar manutenção - Fixa	211	729	0,0%
CGR Realizar manutenção em Com Net	211	354	0,0%
CGR Realizar manutenção em CTBC DDR 10-15-20	211	358	0,0%
CGR Realizar manutenção em CTBC DDR 30	211	359	0,0%
CGR Realizar manutenção em CTBC Frame Relay	211	683	0,0%
CGR Realizar manutenção em CTBC Internet Dial	211	404	0,0%
CGR Realizar manutenção em CTBC Internet Link	211	356	0,0%
CGR Realizar manutenção em CTBC LP Dados	211	124	0,0%
CGR Realizar manutenção em CTBC LP PABX Voz	211	352	0,0%
CGR Realizar manutenção em CTBC Vídeokonferência	211	148	0,0%
CGR Realizar manutenção em Internet Parcerias	211	121	0,0%
CGR Realizar manutenção em Lan Link	211	353	0,0%
CGR Realizar manutenção em Net Super	211	355	0,0%
CGR Realizar manutenção em plataformas de processamento de voz	211	732	0,0%
CGR Realizar manutenção em sistemas de gerência	211	733	0,0%
CGR Realizar otimizações - Celular	211	735	0,0%
CGR Realizar otimizações - Dados	211	736	0,0%
CGR Realizar otimizações - Fixa	211	734	0,0%
CGR Realizar otimizações - Proc.Voz	211	737	0,0%
CGR Realizar supervisão Comunicação de Dados	211	267	0,0%
CGR Realizar supervisão Telefonia Celular	211	235	0,0%
CGR Realizar supervisão Telefonia Fixa	211	234	0,0%
CGR Realizar trial de novas tecnol./sist. de segurança - Dados	211	761	0,0%
CGR Realizar trial de novas tecnol./sist. de segurança - Planex	211	747	0,0%
CGR Realizar trial de novas tecnol./sist. de segurança - TMC	211	752	0,0%

CGR Revisar e manter fluxos e procedimentos operacionais - Celular	211	742	0,0%
CGR Revisar e manter fluxos e procedimentos operacionais - Dados	211	743	6,0%
CGR Revisar e manter fluxos e procedimentos operacionais - Fixa	211	564	0,0%
CGR Tratar incidentes de segurança da informação	211	566	0,0%
CGR-Manter pool de veículos	211	198	0,0%
Configurar equipamentos e sistemas para projetos especiais	211	654	0,0%
Consolidar e confeccionar Boletim de Informações Gerenciais/BIG	211	42	0,0%
Gerenciar desempenho de tráfego - Celular	211	212	0,0%
Gerenciar desempenho de tráfego - Dados	211	213	0,0%
Gerenciar Processo Desempenho	211	623	0,0%
Gerenciar Processo Operar e Manter <i>Network</i>	211	624	0,0%
TOTAL			100%