6.6. Custos de Serviços Compartilhados

Antônio Robles Júnior (Brasil)
Denis Rodrigues da Cruz (Brasil)

1- INTRODUÇÃO

No limiar deste século observa-se a ocorrência quase que simultânea de três fenômenos: um deles é a tendência de concentração das atividades econômicas no setor terciário (comércio e prestação de serviços). Cada vez mais esse setor cresce de importância na formação do Produto Nacional Bruto (PNB) dos países, principalmente dos mais desenvolvidos. Kotler e Armstrong[1] demonstraram sua atenção com a expansão do setor terciário nos Estados Unidos ao destacar:

> *"Uma das principais tendências nos Estados Unidos tem sido o dramático crescimento do setor de serviços. A prestação de serviços agora responde por 77% do total de empregos e 70% do PNB, e ela deverá proporcionar 90% de todos os novos empregos nos próximos dez anos."*

O segundo é a abertura para o setor privado de serviços estratégicos que tradicionalmente eram tidos como exclusividade de exploração pelos governos. Essa abertura tem por finalidade desenvolver tecnologicamente e economicamente o município, o estado ou o país, através de uma parceria controlada ou monitorada por órgãos estatais. Como exemplo, temos na cidade de São Paulo, a privatização do transporte coletivo por ônibus, reservando-se para a Prefeitura as atividades de: planejamento, gestão e controle do tráfego coletivo sobre rodas no município.

O outro fenômeno é marcado pelo processo de privatização dos serviços públicos, tradicionalmente prestado por empresas estatais. A privatização é decorrência da falta de capacidade dos governos em investir em novos projetos necessários para a melhoria e expansão desses serviços. Essa falta de capacidade em investir em novos projetos levou a sociedade a repensar o modelo de estado, em reformular seus deveres, levando a definição de que o estado deve prioritariamente cuidar da saúde, da educação e da segurança.

A privatização dos serviços públicos transforma o estado de operador em monitor desses serviços, visto a necessidade de acompanhar, controlar e aprovar as tarifas públicas dos serviços operados por empresas privadas. Para tanto, há necessidade de se desenvolver ou aprimorar sistemas de

[1] Kotler e Armstrong, *Princípios de Marketing* (1.993, p.412)

custos para essas atividades, para que o governo remunere justamente a prestação do serviço, a empresa que o presta tenha lucratividade e a população receba um serviço de qualidade.

Este trabalho propõe apresentar uma metodologia conceitual para adoção de critérios de apuração de custos para serviços ou atividades compartilhadas. De acordo com Porter:[2] "O conceito de atividades compartilhadas baseia-se na partilha das atividades da cadeia de valor entre várias unidades de negócio. Pode-se considerar uma atividade - por exemplo, a força de vendas - e partilhá-la entre diversas unidades. As empresas precisam ter muito cuidado ao partilhar atividades, estando certas de que nisso reside realmente uma vantagem competitiva - já que esse tipo de estratégia envolve **custos que devem ser menores do que os possíveis benefícios".**

Para tanto, este artigo focalizará alguns aspectos da telefonia no Brasil, cuja política geral é fixada pelo Ministério das Telecomunicações e monitoradas pela *holding* federal Telebrás. Os serviços de telecomunicações são operados geralmente em cada Estado por uma única companhia telefônica estatal, que cuida das conexões locais. As ligações interurbanas e internacionais são operadas através da EMBRATEL - Empresa Brasileira de Telecomunicações, outra empresa estatal federal. O conjunto dessas empresas forma o Sistema Brasileiro de Telecomunicações.

2- PROBLEMÁTICA

Quando comparamos as características de produção de uma fábrica com os processos de prestação de serviços, verificamos que na indústria geralmente os processos são contínuos e dedicados à fabricação de um único produto em cada corrida de produção, enquanto que na prestação de serviços existe o compartilhamento das facilidades simultaneamente por mais de um tipo de serviço.

Este fenômeno é constatado de forma mais contundente nos serviços de telecomunicações. Nestes serviços são oferecidos diversos tipos de categorias de produtos ou serviços, agrupados em diversas unidades de negócios, porém utilizando-se as mesmas facilidades de "produção". Com o desenvolvimento da tecnologia, já temos a utilização simultânea das facilidades por vários serviços, ou seja podemos ter transmissão de vozes e de dados seqüenciais ou por pacotes no mesmo meio físico de telecomunicação. Esta tecnologia, ainda não está disponível, por enquanto, em nosso país, mas já está causando preocupações aos profissionais de custos e preços, quanto a definição dos critérios de como alocar para cada serviço seus custos fixos e conjuntos.

Outro complicador do processo é a possibilidade de compartilhar o uso das redes entre diversas unidades de negócios, como por exemplo um cliente da telefonia celular pode utilizar a rede da telefonia fixa e vice-versa. À semelhança deste compartilhamento interno dentro de uma mesma empresa, há também a possibilidade da utilização das redes por clientes de outras empresas de telecomunicações nacionais ou internacionais, no caso do Brasil com a interveniência e utilização dos recursos de telecomunicações da EMBRATEL. Os sistemas gerenciais e de faturamento devem estar preparados para possibilitar a repartição das receitas e dos custos de acordo com os parâmetros tarifários, levando em consideração: tempo, horário e distâncias cobertas pelas

[2] Porter, Michael, *Os Caminhos da Lucratividade*, HSM-Management, março abril 1997.

ligações. As quantidades físicas (minutos, acessos, pulsos, chamadas), que constituem o tráfego da empresa, serão os direcionadores naturais dos custos de telecomunicações.

3- DISPONIBILIDADE

O conceito de *Disponibilidade* utilizado correntemente para o setor de serviços não é de uso exclusivo da indústria de telecomunicações. É um conceito genérico e que pode ser aplicado desde os serviços que se utilizam de alta tecnologia, como telecomunicações e sistemas de TV a cabo, até os serviços que se utilizam de poucos equipamentos e meios físicos de viabilização do serviço e se concentram mais em sua mão de obra especializada, como seria o caso de restaurantes, instituições financeiras, academias de ginástica e *Personal Trainers*, postos de manutenção e assistências médico-hospitalares. Nestes casos, prevalece o conceito de disponibilidade no qual os *usuários têm à sua disposição equipamentos, meios e outros recursos mínimos que lhes permitam ter acesso aos serviços desejados*.

Portanto, podemos dizer que as empresas prestadoras de serviços, para atender seus clientes, precisam manter uma estrutura mínima à disposição de seus clientes. E isto faz parte do negócio, pois, conforme o conceito acima, os recursos e facilidades precisam estar disponíveis para os clientes a qualquer tempo e lugar, da forma que lhe for mais conveniente. É o caso, por exemplo, de um setor de atendimento para reclamações que está disponível 24 horas por dia, sete dias por semana, em determinadas empresas, para atender as dúvidas e insatisfações de seus clientes. No setor de telecomunicações, esta estrutura de atendimento prevê que o cliente possa efetuar reclamações, pedidos de transferências de linhas e instalações e consultas a outros números telefônicos presentes na lista de telecomunicações.

Portanto, para a indústria de telecomunicações, o conceito de *Disponibilidade*, além do referido uso acima exposto, tem uma utilização mais específica, que é a de *disponibilizar os recursos e meios físicos para que o cliente, ao tempo e lugar que desejar, possa obter o acesso às redes de telecomunicações, num determinado tempo médio ideal, e consiga se utilizar destas facilidades de forma a poder se comunicar com pessoas, computadores, Internet, etc.*

A figura representativa desta disponibilização é a assinatura de linhas telefônicas. Seu custo é o produto da apropriação da depreciação dos equipamentos terminais (ex. aparelhos telefônicos) e dos equipamentos e meios de transmissão (ex. cabos de fibra óptica), ambos relativos ao segmento assinante, e da apropriação de parte dos custos totais dos equipamentos de comutação urbano. Além dos referidos custos, a disponibilidade prevê uma acumulação de parte dos custos de capital relativos à investimentos feitos nos segmentos referidos.

Existem três tipos de assinaturas, cada uma no entanto se referindo a três tipos de usuários: residencial, não-residencial e tronco, sendo estas duas últimas para usuários comerciais e a primeira para os usuários que tenham uma linha a sua disposição em casa.

Para que um sistema de telecomunicações funcione adequadamente em todos os seus possíveis segmentos de serviços, existe a necessidade de se *disponibilizar* alguns recursos da chamada *Rede Básica* para estes outros serviços, tais como Comunicação de Dados, Telefonia Celular, Internet, etc. A *disponibilização* desta rede básica é remunerada pelos outros serviços através da transferência de parte de suas respectivas receitas. A **Figura 1** mostra esquematicamente o funcionamento de um sistema de telecomunicações.

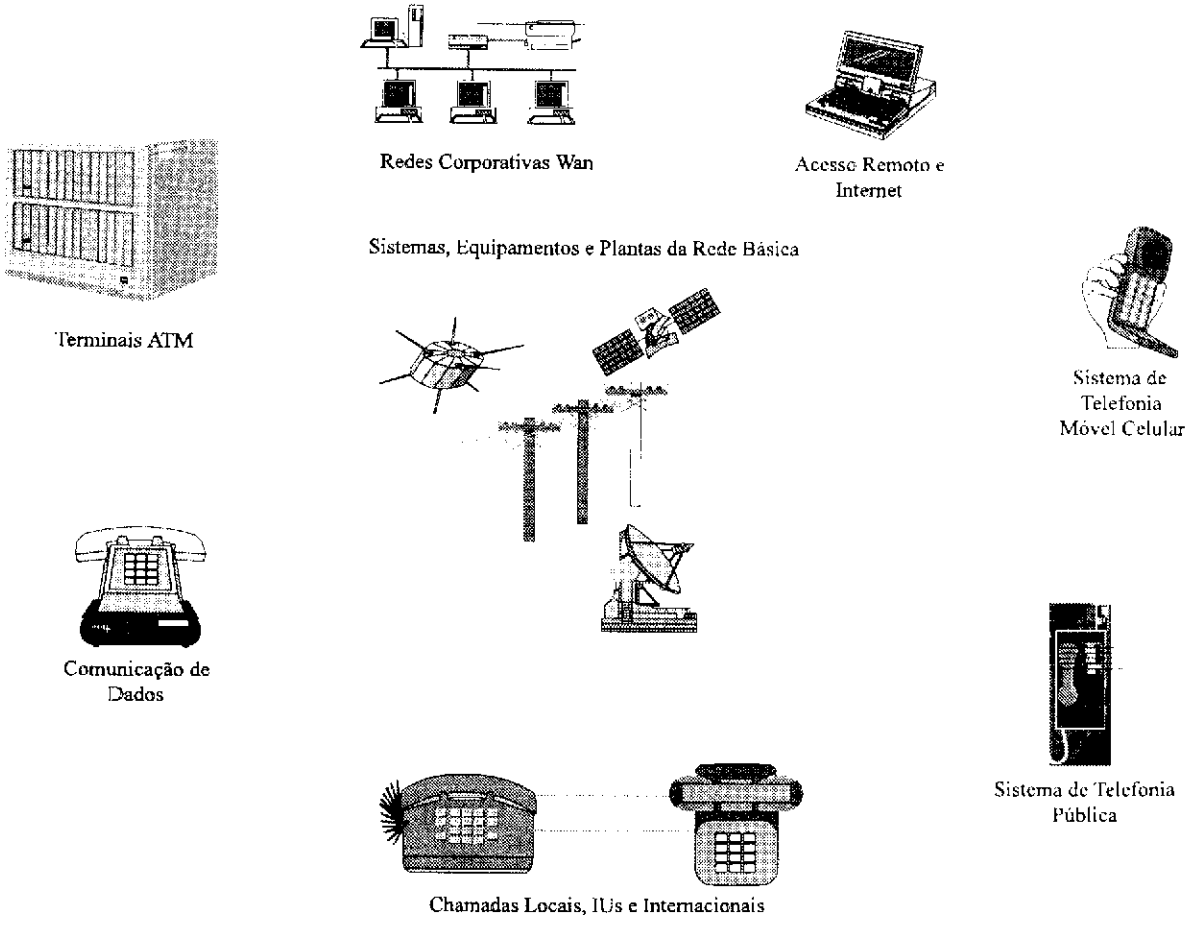

Figura - Modelo de Funcionamento das Redes de Telecomunicações

4- UTILIZAÇÃO

Diferentemente da Disponibilidade, a Utilização diz respeito ao efetivo uso daquelas facilidades que estão à disposição dos clientes o tempo todo. Isto é, na prática, existem certos insumos que estão disponíveis na empresa, e sem os quais a prestação do serviço não seria possível. No entanto estes recursos só são consumidos quando da ocorrência da prestação do serviço.

No caso das telecomunicações, somente quando uma chamada é completada determinados equipamentos, que estão à disposição dos clientes, serão utilizados. Ou seja, tal utilização, pode ser vista em nível de custos tanto como a depreciação de tal equipamento, como na remuneração do pessoal (interno ou externo)envolvido na operação e, principalmente, na manutenção destes equipamentos, ou também no consumo de materiais, energia ou outros insumos que possibilitem se completem estas chamadas, só acontecerá em virtude do acionamento destes insumos.

A utilização, de modo contrário à disponibilidade, é função do tráfego efetivamente realizado em determinado período, isto é, quanto maior o número de chamadas, tanto maior será o custo de utilização.

A utilização, portanto, engloba custos diferentes daqueles apresentados para a disponibilidade. Dentro de uma companhia de telecomunicações, o custo da utilização será dado pela apropriação de todos os custos dos equipamentos de transmissão urbano entroncamento e interárea, meios de transmissão urbano, entroncamento e interárea, equipamentos de comutação urbano assinante (a parcela que não foi apropriada à disponibilidade), comutação urbano entroncamento e comutação interárea e bens de uso geral. Para os equipamentos terminais e equipamentos e meios de transmissão, do segmento assinante, cujos custos de depreciação foram alocados à disponibilidade, quaisquer outros insumos destes segmentos também deverão compor o custo de utilização.

5- METODOLOGIA DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS MAIS ADEQUADA

Pelos fatos já mencionados, podemos avaliar que para prestadores de serviços, as informações gerenciais, principalmente de custos, são essenciais para a tomada de decisões, não importando se são estratégicas ou se são para decisões rotineiras táticas ou operacionais.

Como os fatores de disponibilidade são integrantes do próprio negócio, para o gestor a informação pura e simples só dos custos variáveis é irrelevante, pois o que realmente conta no processo decisório é a estrutura como um todo, compreendendo tanto os custos variáveis como também os custos fixos. Na prestação de serviços os custos e as despesas são tratadas praticamente como um único bloco de gastos para efeito decisório, só devendo estar separados na contabilidade da companhia. Denominam-se Custos Operacionais os gastos diretamente relacionáveis com as plantas de instalações dedicadas à telecomunicação. Os demais gastos de acordo com sua finalidade são chamados de Comerciais ou Administrativos.

Portanto, o que realmente importa para os gestores é o chamado *"full costs"*. Atualmente, a ferramenta mais adequada para se tratar esses custos consiste na aplicação do "ABC - Activity-based Costing", que é, de acordo com Nakagawa,[3] a espinha dorsal do "ABM - Activity-based Management", ou seja da Gestão ou Administração Baseada em Atividades. Através do "ABM", os gerentes poderão exercer plenamente toda a Gestão Estratégica de Custos.

A característica de multidimensionalidade da metodologia "ABC/ABM" possibilita ampliar os atributos das informações de custos, saindo da bidimensionalidade dos sistemas atuais de custos, que estão perfeitamente adaptados para responder: "O que gastou?" e "Quem gastou?", pela classificação já corriqueira em Natureza de Gastos e Centro de Custos, para outros mais abrangentes e principalmente gerenciais, que permitem responder perguntas estratégicas, como: "Para quê se gastou?", "Por que se gastou?" e "Este gasto agrega ou não agrega valor, sob o ponto de vista do cliente, interno ou externo?".

Além da ampliação acima exposta, a metodologia permite classificar as atividades em essenciais ou principais e secundárias ao processo, à empresa ou ao próprio negócio. As secundárias visam atender as necessidades burocráticas, ou seja, são atividades de suporte para as atividades principais ou essenciais. O objetivo da Gestão Estratégica de Custos é reduzir as atividades secundárias ao mínimo necessário.

As Atividades são as unidades lógicas que respondem a maioria das questões estratégicas, permitindo a aplicação pragmática e com melhoria contínua (Kaizen) do "ABM - Activity-based Management", que é a verdadeira finalidade da Gestão Estratégica de Custos. O conceito básico desenvolvido na metodologia do Custeio Baseado em Atividades, consiste na aplicação prática da constatação de que as ***ATIVIDADES*** consomem os ***RECURSOS*** (materiais, humanos, financeiros, energéticos e informações), e por sua vez os ***SERVIÇOS*** e/ou ***PRODUTOS*** (objetos de custeio) consomem as ***ATIVIDADES.*** Portanto, a redução de custos passa necessariamente pelo processo de racionalização, minimização ou eliminação das ***ATIVIDADES*** supérfluas ou desnecessárias, i.e., atividades que não agregam valor ao produto ou serviço.

"No "ABC", o controle de custos deve estar focalizado, principalmente em seus próprios direcionadores. Esse enfoque deve abranger as duas fases de direcionadores. A primeira fase direciona os recursos para as atividades e a segunda fase direciona os custos acumulados nos centros de atividades para os objetos de custo (produtos, serviços, processos, clientes, atividades, etc.)."[4]

6- PROPOSTA DE UM MODELO CONCEITUAL

A **Figura 2** mostra de forma esquemática um modelo conceitual possível para a apropriação dos custos existentes em um sistema de telecomunicações, utilizando-se a metodologia ABC. Tal modelo propõe critérios de apropriação de recursos para que, ao final, obtenhamos os custos, global e unitário, dos serviços disponibilizados e efetivamente utilizados. O modelo poderia ser

3 Nakagawa, Masayuki, *Custeio Baseado em Atividades*, Editora Atlas, São Paulo, Brasil, 1.995.

4 Robles, Junior Antonio, *Custos da Qualidade - Uma Estratégia para a Competição Global*, pag. 120, Editora Atlas - São Paulo, Brasil, 1994.

ampliado, em fase posterior, visando obter o custo dos processos, atividades, plantas e interconexões, gerando tais informações como subprodutos do cálculo efetuado na primeira fase.

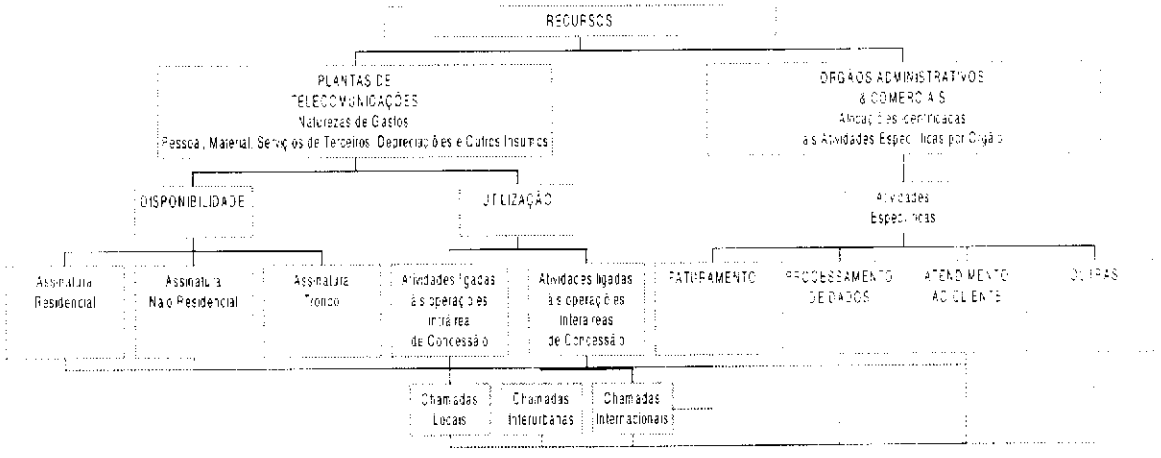

Figura 2 - Modelo Conceitual de Alocação de Custos

As informações geradas nesta primeira abordagem permitem monitorar as políticas tarifárias para os diversos serviços. Do bloco de Disponibilidade obtêm-se informações sobre as Assinaturas. Do bloco Utilização derivam-se as informações referentes aos custos dos diferentes tipos de ligações de acordo com sua unidade física, ou seja pulsos ou minutos.

7- CUSTOS OPERACIONAIS

Como mencionamos anteriormente os gastos denominados Custos Operacionais são aqueles diretamente relacionados com as plantas de instalações e sistemas de telecomunicações, tais como: Salários e Encargos, Materiais de Manutenção, Serviços de Terceiros, Amortizações do Ativo Fixo Intangível, Depreciações dos Bens Perecíveis e Remuneração dos Investimentos. O sistema de telecomunicações geralmente é decomposto em segmentos:

- Equipamentos Terminais
- Equipamentos e Meios de Transmissão
- Equipamentos de Comutação
- Infra-estrutura
- Bens de Uso Comum (Apoio aos Segmentos Produtivos)

Este modelo de agrupamento das plantas em segmentos, entretanto, representa apenas uma dentre várias possibilidades de tratamento dos custos operacionais.

O plano contábil deve prever vários níveis de acumulação e de informação de gastos. A quebra ocorre por natureza de conta contábil, informação do centro de custos ou órgão do organograma da empresa, e também mais um atributo que é a atividade. Evidentemente, essa série de informações torna o sistema contábil complexo. Porém, as características operacionais desse tipo de empreendimento é que é complexo, o plano de contas contábeis simplesmente reflete a complexidade do negócio. Além das informações monetárias, a companhia deve manter também um completo esquema de registro e recuperação de dados físicos, tanto para efeito de faturamento como para apuração de custos e resultados gerenciais.

Esses dados físicos deverão espelhar e medir a intensidade do tráfego de serviços que transitam pelos diversos segmentos de planta de telecomunicações. Além disso devem refletir a freqüência com que cada um dos serviços utiliza determinado meio, para que haja uma ponderação do tráfego equivalente de acordo com a utilização das redes de telecomunicações.

O acompanhamento dos dados físicos que representam o tráfego e que se traduzem no faturamento da companhia é uma das atividades mais relevantes do sistema de telecomunicações. O acompanhamento sistemático das medições do tráfego, inclusive por faixas de horários, visa à criação de parâmetros de estudos que determinem uma tendência para uma melhor distribuição da demanda aos serviços de telecomunicações. Tal controle se dá através do estabelecimento de critérios de "pricing" para estimular ou desestimular o uso das redes de telecomunicações nos horários de "pico". A sistemática de apuração de custos no estágio atual não permite apurar o custo dos serviços de acordo com os diversos horários. Ainda, está-se apurando um custo unitário médio dos serviços prestados, independentemente do horário de sua prestação.

A observação do fluxo de tráfego dos serviços ao longo do tempo é importante pois permitirá à companhia estabelecer volumes padrões de serviços em termos ideais visando à fixação de tarifas, pois de acordo com Catelli e Guerreiro:[5] "O preço de um serviço não é função do custo unitário. Um preço de um serviço formado matematicamente a partir do custo unitário pode ser considerado caro pelos usuários, que tendem a reprimir o consumo desse serviço. A diminuição do volume do serviço aumenta o custo unitário, que provoca aumento no preço, e assim sucessivamente, num círculo vicioso".

8- CUSTOS COMERCIAIS E ADMINISTRATIVOS

Os Custos Comerciais e Administrativos são aqueles que não podem ser relacionados diretamente com alguma planta ou instalação de telecomunicação. Todavia, a maioria desses gastos podem ser relacionados indiretamente com o processo produtivo ou com os próprios serviços prestados através da identificação de atividades que são realizadas pela ocorrência destes gastos, e que podem ser claramente identificadas a um serviço ou família de serviços.

[5] Guerreiro Reinaldo e Catelli Armando. *Considerações Sobre o Planejamento de Preços em Empresas de Telecomunicações. Um Enfoque da Gestão Econômica*-Gecon. Trabalho apresentado no IX Congresso Internacional de Custos, Campinas, Brasil, 1995.

Os demais que não estão relacionados direta ou indiretamente com a planta ou com os serviços são aqueles envolvidos ou relacionados com a aplicação dos princípios administrativos básicos de Planejamento, Coordenação, Organização, Direção e Controle da empresa como um todo.

Assim sendo, o modelo propõe atribuir aos serviços os gastos atinentes à aplicação de todos os princípios administrativos, inclusive e principalmente os relacionados com o da execução, ficando somente de fora os gastos relacionados com a Administração Superior, ou seja, os gastos corporativos, que podem ser atribuídos a um centro virtual de Atividades denominado de Corporação.

9- REMUNERAÇÃO DO INVESTIMENTO

A remuneração do investimento segue as normas estipuladas pelo CONTEL - Conselho Nacional de Telecomunicações e as normas governamentais gerais para remuneração dos investimentos das empresas estatais concessionárias de serviços públicos, que estipula que as tarifas sejam fixadas sob a forma de serviço pelo custo. O custo do serviço compreende: a) despesas de exploração; b) impostos e taxas; e c) justa remuneração do investimento.

Essa definição quando levada para uma metodologia "ABC/ABM", impõe que o investimento em Imobilizado seja tratado a nível de planta de instalações. Para tanto, o sistema de contabilidade deve estar preparado para registrar o imobilizado de maneira idêntica aos custos operacionais.

Através do valor do investimento líquido em cada segmento de planta apura-se o custo do capital investido mediante a aplicação da taxa pré-estabelecida de remuneração desse mesmo capital.

Os investimentos identificados à nível de planta dentro dos grupos de Equipamentos Terminais, Equipamentos e Meios de Transmissão, Equipamentos de Comutação e Infra-Estrutura, fornecerão os valores básicos do investimento em Imobilizado segmentado. Os valores investidos no Ativo Circulante, dada sua irrelevância em relação ao Ativo Total, são distribuídos na mesma proporção do investimento em Imobilizado, observando-se o limite fixado pelo CONTEL para a remuneração desse tipo de aplicação de recursos.

10- IMPLANTAÇÃO

A implantação de um sistema de custos baseado na metodologia de apropriação de custos ABC em uma empresa de telecomunicações envolve os vários passos recomendados por Turney:[6]

- Definição do plano estratégico.
- Criação da equipe de implementação, com uma ênfase especial na premissa básica de que deve necessariamente existir o apoio da alta administração ao projeto.
- Análise e definição das atividades.

---

6 Turney, Peter, *Common Cents: The ABC Performance Breakthrough (How to succeed with activity-based costing)*. Cost Technology, Hillsboro, Oregon, 1.991.

- Definição e instalação dos Centros de Atividades.
- Determinação dos direcionadores de custos, tanto de recursos para as atividades, quanto os que existem destas para os objetos de custos.
- Modelagem do esquema lógico de apropriação dos custos, podendo ser:

  - recursos para recursos
  - recursos para atividades
  - recursos para objetos de custo
  - atividades para atividades
  - atividades para objetos de custo
  - objetos de custo para objetos de custo

O Modelo Lógico para um sistema de custos deve também prever a montagem dos bancos de dados de valores e de quantidades físicas de direcionadores de custos. Os direcionadores de custos naturais mais utilizados para se fazer a apropriação dos custos são: minutos, chamadas, pulsos, fichas, cartões (ou créditos), pares, canais, linhas, terminais, earlangs, horas dedicadas de CPU, número de funcionários por órgão ou por planta de telecomunicação, e por vezes, o próprio valor faturado pelo serviço específico de telecomunicação.

O Banco de Dados de Direcionadores Físicos deverá ser montado e atualizado mensalmente para viabilizar o processamento do custo de forma recorrente. No entanto, observa-se comumente uma dificuldade em se manter um banco atualizável em bases mensais. Tal fato decorre basicamente de dois motivos:

1. a informação depende de um levantamento manual detalhado e moroso, e portanto, visto sob o aspecto da relação custo-benefício da informação, se tornaria inviável;

2. a informação destas unidades físicas de direcionadores são disponíveis, no entanto não sofrem variações significativas de um mês para outro, possibilitando que um estudo operacional feito em bases, por exemplo, trimestrais sirva como fonte segura e acurada para efeito de apuração de custos.

No caso dos valores de gastos gerais, que incluem os Custos Operacionais e as Despesas Administrativas e Comerciais, estes serão importados diretamente da contabilidade da empresa. Os Custos Operacionais serão retrabalhados de forma a se obter custos globais para as naturezas Pessoal e Encargos, Material, Serviços de Terceiros, Depreciações e Outros Insumos, dentro da cada segmento de telecomunicação. Já para os Gastos Administrativos e Comerciais, o tratamento a ser dado será o de segregação dos custos em nível de órgão. Todos estes dados já retrabalhados formarão o banco de dados de valores de gastos.

Para a formação do banco de dados físicos de direcionadores, se fará necessária a integração dos diversos sistemas de controle operacional da empresa, para o fornecimento dos dados relativos ao tráfego e ao faturamento da empresa na forma e combinação exigidas pelo sistema. O banco de dados físicos é principalmente utilizado para a apropriação dos Custos Operacionais.

Brimsom e Antos[7] dão alguns exemplos de atividades relacionadas à mão-de-obra em serviços de telecomunicações e seus respectivos direcionadores de custos, que podem vir a ser usados em empresas de telecomunicações:

ATIVIDADES	DIRECIONADORES
Instalações de novas linhas na casa do assinante	Nº de novas linhas em residências
Instalações de novas linhas telefônicas	Nº de Postes de Serviço ou Nº de metros
Manutenção de linhas em residências	Nº de Manutenções Residenciais
Manutenção de linhas telefônicas	Nº de Manutenções
Serviços de Callbacks (fora de funcionamento)	Nº de callbacks

A modelagem e montagem do banco de dados de direcionadores físicos é fundamental para o processamento do sistema e para posterior análise dos resultados.

O cálculo do custo neste sistema em um ambiente de ABC pode ser feito com o auxílio de um sistema montado em um conjunto de planilhas eletrônicas, ou então com o auxílio de um software específico para este fim. O processamento total engloba desde a fase de importações das informações para um sistema de *front-end*, passando pelo retrabalho e adaptação das informações necessárias até o cálculo e processamento dos relatórios de saída do sistema.

A análise final dos relatórios, que é o ponto final do processamento das informações de custos, processo este que pode ser visto na figura adaptada de Cokins,[8] tem como objetivo final a tomada de decisão. Esta tomada de decisão, segundo Brimsom e Antos,[9] diz respeito a:

- Eliminação de retrabalho ou trabalho desnecessário.
- Eliminação das causas primárias dos problemas de processo.
- Redução da carga de trabalho.
- Melhoria dos métodos de trabalho:

  a. simplificação das tarefas e métodos;
  b. emulação de melhores práticas; e
  c. empregos de recursos alternativos.

- Minimização da capacidade ociosa e/ou não utilizada.

---

7 Brimson, James e Antos, John, *Activity-based Management for Service Industries, Government Entities, and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., New York, NY, USA, 1.994.

8 Cokins, Gary, *Activity-based Cost Management: making it work - a manager's guide to implementing and sustaining an effective ABC system*, Richard D. Irwin, Chicago, Illinois, USA, 1.996.

9 Brimson, James e Antos, John, *Activity-based Management for Service Industries, Government Entities, and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., New York, NY, USA, 1.994.

Nas empresas de telecomunicações, tais informações relativas aos custos das atividades e processos de geração de telecomunicação podem efetivamente impactar em ações como as acima descritas principalmente no que diz respeito à:

- Melhoria dos processo tecnológicos.
- Melhor clareza para a tomada de decisão quanto a um novo investimento.
- Estudos para redução de custos no processo de telecomunicação.
- Estudos para redução dos custos das atividades secundárias.
- Estudos para a redução dos custos dos serviços de manutenção e atendimento ao cliente.
- Custos de serviços de telecomunicações, tais como chamadas e assinaturas, mais acurados, permitindo uma melhoria na tomada de decisão quanto à formação de tarifas.

11- COMENTÁRIOS FINAIS

No estágio atual dos conhecimentos a metodologia "ABC" tem condições de responder às várias indagações a respeito da apuração dos custos dos serviços compartilhados, devido a possibilidade de operacionalizar os conceitos inerentes a esse tipo de atividade econômica.

A metodologia consegue dar maior transparência para o gerenciamento do custo da disponibilidade, permitindo a fixação de tarifas justas para as assinaturas.

O "ABC" permite inclusive para as grandes empresas prestadoras de serviços em geral, telecomunicações, assistência médica, lazer, saneamento público, apurar o custo operacional regionalizado, possibilitando caso haja vontade política a fixação e a monitorização da política de tarifas regionais, em substituição à sistemática atual que considera mais adequado, provavelmente por falta de alternativas, a prática de tarifas únicas, conforme o caso, à nível nacional, estadual ou municipal.

Os conceitos de custos precisam acompanhar o desenvolvimento da tecnologia de serviços, tanto operacional quanto de seu modelo de gestão, por exemplo nota-se a tendência de cobrar os serviços por uma taxa periódica fixa, que deve cobrir sua disponibilização e a eventual utilização, como por exemplo: parques de lazer cobrando um valor fixo no passaporte de entrada, o qual permite o uso sem limites de quaisquer brinquedos colocados a disposição, serviços de assistência médica, mensalidades de clubes, cursos de pós-graduação, com mensalidades fixas permitindo ao aluno cursar quantas disciplinas puder. Esses novos modelos de gestão precisam ser pesquisados em termos de custos, pois como dissemos inicialmente, 90% do PNB serão gerados pelo setor terciário da economia, abrindo novas linhas de pesquisas contábeis em relação a esses novos modelos de gestão de serviços.

BIBLIOGRAFIA

BEUREN, ILSE MARIA, *A Informação Como Suporte ao Processo de Avaliação do Desempenho da Estratégia Empresarial,* Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, Brasil, Novembro/Dezembro de 1996.

BRIMSON, JAMES E ANTOS, JOHN, *Activity-based Management for Service Industries, Government Entities, and Nonprofit Organizations,* John Wiley & Sons, Inc., New York, NY, USA, 1.994.

CHING, HONG YUH, *Gestão Baseada em Custeio por Atividades: ABM - Actvity Based Management,* Editora Atlas, São Paulo, Brasil, 1995.

COKINS, GARY, *Activity-based Cost Management: making it work - a manager's guide to implementing and sustaining an effective ABC system,* Richard D. Irwin, Chicago, Illinois, USA, 1.996.

GUERREIRO REINALDO E CATELLI ARMANDO, *Considerações Sobre o Planejamento de Preços em Empresas de Telecomunicações: Um Enfoque da Gestão Econômica-Gecon.* Trabalho apresentado no IV Congresso Internacional de Custos, Campinas, Brasil, 1995.

KOTLER, PHILLIP & ARMSTRONG, GARY, *Princípios de Marketing,* Prentice Hall, 1993.

NAKAGAWA, MASAYUKI, *Custeio Baseado em Atividades,* Editora Atlas, São Paulo, Brasil, 1995.

PORTER, MICHAEL, *Os Caminhos da Lucratividade,* HSM - Management, São Paulo, Brasil, Março - Abril 1997.

ROBLES JUNIOR, ANTONIO, *Custos da Qualidade - Uma Estratégia para a Competição Global,* Editora Atlas, São Paulo, Brasil, 1994.

SAKURAI MICHIARU, *Overhead Management: Effective Management Through ABC/ABM,* Chuokezai-sha, Tokio-Japan, 1995.

TURNEY, PETER, *Common Cents: The ABC Performance Breakthrough (How to succeed with activity-based costing),* Cost Technology, Hillsboro, OR, USA, 1.991.

Sistema de Custos por Serviço, Telebrás, Brasília, Brasil, 1994.