

**O Processo de Implantação da Contabilidade por Atividades:
Um Estudo de Caso em Empresa Pública Brasileira
Distribuidora de Energia Elétrica**

Vanzella, Clailde - M.Sc.*

Scussiatto, Angelo Cesar

Bornia, Antonio Cezar - Dr.*

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

* Rod. Amaro A. Vieira, 655 – B/302 – Itacorubi – CEP 88034-101

Florianópolis – SC – Brasil

E-mail: claildev@yahoo.com.br

* E-mail: cezar@inf.ufsc.br

Palavras chave: Contabilidade por atividades, processo de implantação, custos.

Tópico da contribuição: Costos para el Sector Público

Recursos Audiovisuais: Computadora y cañón

O Processo de Implantação da Contabilidade por Atividades: Um Estudo de Caso em Empresa Pública Brasileira Distribuidora de Energia Elétrica

Resumo

O presente estudo tem como objetivo relatar o processo de implantação da contabilidade por atividade - CPA numa empresa pública distribuidora de energia elétrica, tendo como foco o histórico de implantação, dificuldades e soluções encontradas. Para isso, caracteriza a empresa e a contabilidade financeira e descreve os procedimentos adotados na implantação da gestão de custos no período de 1998 a 2004, fundamentando-os, especialmente, em análise documental. O trabalho evidencia que, mesmo havendo dificuldades na implantação da CPA, é possível encontrar soluções. Assim, conclui-se que a gestão de custos é viável em empresas públicas.

Palavras chave: Contabilidade por atividades, processo de implantação, custos.

1 Considerações Iniciais

O setor elétrico no Brasil passa por transição. O monopólio cede espaço à concorrência, empresas são desverticalizadas, há participantes privados e a remuneração garantida sobre os investimentos deixa de existir, exigindo mudanças na forma de gerenciar e controlar os recursos.

Estes fatores estão aliados às concessões com o pressuposto de prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários, conforme estabelecido nos contratos de concessão e nas normas emitidas pelo órgão regulador, a Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel. O § 1º do artigo 6º da Lei 8.987/95 define serviço adequado como sendo “o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas”.

No setor elétrico, o não cumprimento de legislação ou normas pode ocasionar penalidades à concessionária, chegando, inclusive, à perda da concessão. À legislação do setor estão sujeitas todas as empresas participantes, privadas ou não.

Em alguns estados brasileiros, empresas do setor de energia foram privatizadas. Em Santa Catarina, a empresa distribuidora de energia continua sob o comando estatal. No entanto, segue a legislação e as normas do setor.

As imposições exigem que as concessionárias gerenciem adequadamente seus recursos, a fim de prestarem os serviços com qualidade, eficiência e tarifas competitivas. Neste contexto, surge a demanda por informações sobre o modo como os recursos estão sendo utilizados. Esta demanda pode ser suprida pela contabilidade por atividades – CPA.

Segundo Boisvert (2000, p. 7), “As práticas em contabilidade de gestão estão sendo continuamente revisadas e adaptadas ao meio ambiente da empresa”. Para o autor, a contabilidade por atividades revela “uma nova imagem da empresa, representada como um conjunto de atividades criadoras de bens e serviços. É um sistema de mensuração e informação útil na tomada de decisões, focalizada na gestão dos negócios”.

Os estudos inerentes à CPA são bastante conhecidos. Contudo, a implantação não é um processo tão simples quanto parece. Afora as metodologias de implantação que necessitam ser adaptadas em função do setor e empresa onde são aplicadas e a necessidade de sistema informatizado especializado, há questões no processo de implantação que podem postergar ou mesmo inviabilizar o projeto, como: formação da equipe de projeto, prazo de implantação, apoio da alta administração, recursos e, até mesmo, a vinculação de custos a determinado departamento ou diretoria da empresa.

Player et al (1997, p. 2), ao se referirem à implantação do custeio das atividades, citam que muitas empresas passaram por uma experiência frequentemente decepcionante ou frustrante. Os projetos, apesar de interessantes, nem sempre são concluídos.

Cokins (1996, p. 45) ressalta que, na implementação da CPA ocorrem falhas, mas essas podem ser percebidas e evitadas.

O presente artigo tem por objetivo relatar o processo de implantação da CPA numa empresa pública distribuidora de energia elétrica, com destaque ao histórico de implantação, dificuldades e soluções encontradas.

2 A Gestão de Custos nas Distribuidoras de Energia Elétrica

As oportunidades de tornar a organização mais competitiva através do conhecimento, custeamento e gerenciamento das atividades fazem com que métodos, como o contabilidade por atividades (CPA), sejam implantados por várias organizações.

A CPA é um método de mensuração de custo e desempenho das atividades, recursos e objetos de custo. Por meio da identificação e custeio das atividades de uma empresa, fornece informações para a tomada de decisões relacionadas, principalmente, à melhoria dos processos de trabalho. Sua aplicação também pode ser estabelecida para o cálculo do custo de produtos, clientes, segmentos de clientes ou outro objeto de custo.

A conceituação da CPA está ligada ao pressuposto que os recursos de uma empresa (mão-de-obra, matéria-prima etc.) são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que fabrica. Consiste em identificar e atribuir custos às atividades e destas aos objetos de custos que demandam atividades executadas ou são por elas beneficiados.

Os princípios da CPA se assemelham aos do Custeio Baseado em Atividades – ABC (*activity-based costing*), que tem sido objeto de interesse de empresas de diversos segmentos. Horngren et al (2000, p.80) citam estudos realizados nos Estados Unidos da América - EUA e Canadá identificando o ranking de aplicações do ABC:

- EUA: custeio de produtos; redução de custos; e melhoria dos processos; e
- Canadá: custeio de produtos; análise de lucro por produto, cliente, processo e departamento; melhoria das medidas de desempenho; e maior visualização das causas dos custos.

O setor elétrico faz parte do rol de empresas em busca de informações passíveis de serem disponibilizadas pela contabilidade. Isso porque a estrutura desta indústria vem

sendo modificada em busca do estabelecimento de competitividade entre as empresas, alterando, conseqüentemente, a forma de gerenciamento.

Brimson (1996, p.08) cita:

“Atualmente, devido à globalização da economia, a liderança em custos passou a ser uma vantagem competitiva das empresas, devendo fazer parte de sua estratégia. Para isto, os velhos conceitos da contabilidade de custos devem ser substituídos por novos conceitos, como os apresentados pelo ABC [...]. A perseguição ao menor custo, sem afetar a funcionalidade e a qualidade dos produtos/serviços, deve ser um objetivo permanente nas empresas que buscam a excelência empresarial”.

A CPA, nas distribuidoras de energia, pode colaborar com a gestão dos custos, porque permite conhecer e gerenciar as atividades desenvolvidas e os direcionadores, bem como conhecer o custo por segmentos de clientes e clientes específicos.

3 A Implantação da CPA em Distribuidora de Energia Elétrica

3.1 Caracterização da Empresa

A empresa estudada detém a concessão para distribuir energia elétrica em um estado brasileiro, atendendo cerca de 96% de seu território. Tem, aproximadamente, um milhão e novecentos mil consumidores.

Por configurar-se como distribuidora de energia elétrica, a receita operacional da empresa é formada, basicamente, pelo fornecimento de energia elétrica a consumidores residenciais, industriais, comerciais, rurais, poderes públicos, iluminação pública e serviços públicos, suprimento de energia a cooperativas ou outras concessionárias e, ainda, pelo uso, por terceiros, do sistema de distribuição e conexão. A distribuição é realizada através de subestações e linhas com tensão de até 138 kV.

O atendimento que a companhia oferece à sociedade é realizado por aproximadamente 3.600 empregados, distribuídos geograficamente em 16 Agências Regionais além da Administração Central.

As Agências Regionais realizam atividades sob a orientação das diretorias e departamentos da Administração Central, porém a organização é diferenciada. Algumas possuem estrutura para manutenção da distribuição de energia de sua área e de outras

agências no que tange à alta tensão – em geral tensão superior a 34,5 kV, ou seja, prestam serviços a outras agências. Em todas há divisões, supervisões e agências de distribuição em vários municípios. Estas últimas têm a finalidade de facilitar e agilizar o atendimento aos consumidores.

3.2 A Empresa e a Contabilidade Financeira

A empresa deve observar, na consecução de suas atividades, as normas estabelecidas pela Aneel. Isso também é válido com relação à contabilidade financeira. Entende-se por contabilidade financeira o “processo de elaboração de demonstrativos financeiros para propósitos externos [...] Esse processo é muito influenciado por autoridades que estabelecem padrões, regulamentadoras e fiscais, bem como por exigências de auditoria de contadores independentes”(ATKINSON et al, 2000, p. 37).

Por esta razão, a companhia registra os recursos conforme as normas definidas no Plano de Contas do Serviço Público de Energia Elétrica. Assim, no controle do resultado são utilizados cadastros de Unidade Operativa (UO) e Unidade Administrativa (UA), conforme o centro de custos. São exemplos de UO Linhas e Redes de Distribuição, e de UA os Departamentos e suas Divisões.

O Plano de Contas estabelece que o registro dos recursos deve ser realizado em consonância com Naturezas de Gastos (NG). A estas a Empresa pesquisada vincula Tipos de Gastos (TG) específicos, que identificam com maior clareza os recursos consumidos. Como exemplo, a NG Pessoal e TG relativos a Salário, 13º Salário e Férias.

Na empresa em questão, os relatórios emitidos pela contabilidade financeira atendem a usuários externos e órgãos fiscais e reguladores. No entanto, os usuários internos têm necessidades adicionais que requerem informações não disponibilizadas pela contabilidade financeira.

As necessidades dos usuários compreendem, dentre outros: o conhecimento da receita e recursos consumidos por Agência Regional, segregando a estrutura de prestação de serviços entre agências e da Administração Central para as agências; o conhecimento da forma como os recursos são utilizados e dos fatores que geram o consumo dos recursos; e a identificação das possibilidades de redução de custos sem afetar a qualidade no serviço prestado.

Para suprir as necessidades dos usuários, no primeiro semestre de 1998 foi criada uma equipe de custos, com o objetivo de implantar o custeio e a gestão de custos por atividades. A seguir, é descrito o processo de implantação.

3.3 O Processo de Implantação da Gestão de Custos por Atividades

A implantação da gestão de custos por atividade teve início em abril de 1998, com a criação da Divisão de Gestão de Custos - DVGC. Conforme o Projeto GCA: Gestão de Custos por Atividade, de agosto de 2001, a área foi alocada no Departamento de Contabilidade “[...] por recomendação de um grupo de trabalho composto por empregados representantes das quatro diretorias e uma consultora externa” e em razão das “[...] atividades estarem relacionadas com a área contábil e no intuito fundamental de se evitar superposições de sistemas de informações onerando-se a empresa”.

O Projeto também cita: “A DVGC surgiu com a missão de dar suporte informacional de custos aos gestores, visando a melhoria do processo de gestão empresarial”.

Os objetivos da área foram destacados no relatório referente à Reestruturação do Departamento de Contabilidade, elaborado por aquele Departamento em janeiro de 1998:

- “a) desenvolver um sistema de custos integrado com o sistema contábil e orçamentário;
- b) apurar os custos decorrentes da prestação dos serviços nas diversas atividades da empresa;
- c) monitorar os custos dos produtos e serviços nas diversas atividades da empresa;
- d) subsidiar as tomadas de decisão que envolvam redução de custos, reavaliação de processos, racionalização de serviços e análise da rentabilidade;
- e) adequar os custos para a realocação dos recursos através da eliminação, redução e/ou racionalização das atividades;
- f) subsidiar o Planejamento Econômico-Financeiro”.

Segundo o documento, a DVGC deveria obter, para a realização dos objetivos:

- apoio da alta administração e de todos os níveis gerenciais no desenvolvimento do trabalho;
- recursos humanos capacitados, com empregados vinculados à Divisão;
- treinamento e aperfeiçoamento com a finalidade de nivelar conhecimentos;
- equipamentos de informática; e
- recursos financeiros.

Para a implantação da contabilidade por atividades, foram obtidos documentos mencionando a metodologia a utilizar a partir de setembro de 1999. Até essa data, havia

cronograma das atividades a desenvolver. Assim, o entendimento das etapas de implantação da CPA é efetuado por meio da identificação dos fatos ocorridos e trabalhos executados até setembro de 1999 e, posteriormente, avaliados também os documentos que as descrevem.

3.3.1 Procedimentos Adotados na Implantação da Gestão de Custos por Atividades no Período de 1998 a 2002

A primeira observação a respeito dos procedimentos trata da identificação das expectativas dos gestores com relação aos resultados esperados. Na análise dos documentos arquivados na DVGC, foi possível identificar a missão da área, conforme anteriormente descrito, mas naquele ano, assim como nos que se seguiram, o foco da alta administração era a alteração do modelo de gestão da Empresa.

Segundo o Relatório Anual da Administração, Exercício Social 2001, a Empresa seria segregada em Geração e Distribuição de energia elétrica, visando se adequar às mudanças no setor elétrico nacional e às determinações do órgão regulador.

O referido Relatório também cita outros dois aspectos inerentes ao novo modelo: o Acordo de Acionistas e o Contrato de Gestão. O primeiro estabelece a alteração da composição do Conselho de Administração e da Diretoria Executiva, fatos estes ocorridos no início do ano 2003. Já o segundo se refere a Contratos de Gestão e Resultados celebrados entre o Conselho de Administração, Diretoria Executiva e demais gerentes. As assinaturas dos contratos se deram no decorrer do ano 2004.

No entanto, embora o foco da Alta Administração não estava voltado a custos, havia a certeza de que as informações de custos seriam solicitadas nos anos seguintes. Assim, a DVGC foi criada com quadro de pessoal formado por quatro contadores, um economista com conhecimentos técnicos em eletricidade, bem como conhecimentos administrativos, e um assistente administrativo. A escolha dos componentes da equipe foi realizada pelos gerentes do Departamento de Contabilidade, à exceção de dois contadores, que ingressaram na empresa naquele ano por meio de concurso público.

Os trabalhos desenvolvidos durante o ano de 1998 contaram com a colaboração de consultoria especializada e estavam direcionados a orientar a contabilização financeira e atender ao solicitado pelo Plano de Contas do Serviço Público de Energia Elétrica resultando, em 1999, no Manual dos Tipos de Gastos – TG. Neste são descritos todos os gastos da Empresa vinculados a cada NG e conta contábil.

Outro trabalho desenvolvido inicialmente pela DVGC foi a definição do critério de rateio dos gastos registrados na Administração Central e que, para atender ao órgão

regulador, devem ser transferidos às UO e UA vinculadas às atividades de Geração, Distribuição e Comercialização, conforme os gastos de Pessoal e Serviços de Terceiros. Por se tratar de um critério arbitrário, foram identificados procedimentos para cada TG, pois estava prevista sua utilização no Sistema de Custos. Parte dos estudos realizados à época foram utilizados no ano 2002 para informar adequadamente os custos por UO e UA, pois alguns gastos, como os relacionados a veículos e depreciação das instalações, eram registrados em uma única Unidade e precisavam ser direcionados às demais.

Ainda no mesmo ano aquela área iniciou as discussões a respeito da alteração na estrutura de sistemas informatizados para permitir a apropriação dos recursos conforme o solicitado pelo Plano de Contas. Adicionalmente, era buscado também possibilitar a mensuração dos gastos de mão-de-obra em cada atividade e, posteriormente, sua contabilização. O trabalho resultou em 2001 no Sistema AMO, demonstrado na figura 1.

Figura 1: Sistema de Apontamento de Mão-de-Obra - AMO

O Sistema AMO atende as exigências do órgão regulador quanto à apropriação no resultado e ativo permanente, bem como possibilita o apontamento das horas trabalhadas nas atividades empresariais. A tecnologia de suporte permite relacionar empregados a

unidades e contas contábeis e modificar a vinculação conforme o dado inserido no Sistema, facilitando a utilização do mesmo por todos os empregados.

Em janeiro de 1999 houve alteração de gerentes em todos os níveis hierárquicos da empresa em razão de mudanças político-partidárias no Governo do Estado de Santa Catarina, e também alteração na composição da DVGC. No mesmo mês, foi elaborado o Relatório de Atividades/98, citando como principais produtos resultantes de um sistema de custos a ser desenvolvido na área:

- a) “custos de operação das Unidades Operativas;
- b) custos das Unidades Administrativas;
- c) custos das Atividades;
- d) subsídios para o Orçamento Baseado em Atividades; e
- e) outras informações resultantes dos custos das atividades, como o Custo da Capacidade dos Recursos e da Capacidade Não Usada”.

O esperado com o sistema de custos foi apresentado em fevereiro de 1999 à nova Assistência da Diretoria Econômico-Financeira e gerentes de alguns departamentos por meio do documento Atividades e Projetos de Trabalho da DVGC. Contudo, o foco das discussões e o direcionamento de esforços da diretoria continuaram a ser um novo modelo de gestão, concomitante à segregação da empresa segundo as atividades estabelecidas no contrato de concessão, conforme anteriormente mencionado.

A partir de então, e como já vinha ocorrendo, a DVGC continuou sua busca na implantação de um sistema de custos realizando atividades vinculadas à organização dos dados contábeis de acordo com o estabelecido pelo Plano de Contas do Serviço Público de Energia Elétrica, como elaboração e análise periódica de relatórios por TG e UO/UA. Também, buscou adquirir conhecimentos realizando visitas a empresas de energia elétrica e participando de congressos, e deu prosseguimento aos trabalhos relacionados ao custeio das atividades. Um glossário de termos de custos foi organizado e divulgado na intranet e, em setembro de 1999, foi elaborado o relatório Sistema de Custos: Gestão de Custos por Atividade (GCA), que contempla, dentre outros, etapas de trabalho para o período compreendido entre setembro de 1999 e outubro de 2000:

1. “Definição da Metodologia de Trabalho;
2. Elaboração do Dicionário de Atividades;
3. Análise das Atividades;
4. Determinação de Área Piloto;
5. Aplicação de Metodologia na Área Piloto;
6. Validação e Ajustes na Metodologia;

7. Implementação da Metodologia na empresa;
8. Determinação dos Custos das Atividades;
9. Determinação dos Custos dos Processos de Negócio;
10. Determinação dos Custos dos Produtos e Serviços; e
11. Identificação das Medidas de Desempenho”.

A metodologia de trabalho abrangente, inicialmente, a determinação da área piloto, a elaboração de questionários para identificação das atividades desenvolvidas em cada unidade organizacional e a definição de critérios para um sistema informatizado de GCA.

A área piloto selecionada foi a Divisão Comercial de uma Agência Regional, com ampliação posterior a todas as divisões comerciais e gerência do Departamento de Serviços e Consumidores. A seleção ocorreu em novembro de 2000 e, segundo o então gerente da DVGC, porque houve apoio da gerência de projeto local bem como compreensão dos processos de negócios e oportunidades para melhorá-los.

Quanto aos questionários, a aplicação destes resultou, em outubro de 2001, no Dicionário de Atividades. Este identifica a que processos de negócios pertencem as atividades, descreve-as, cita algumas tarefas e principais áreas executantes e prevê a inclusão dos direcionadores de custos e medidas de desempenho. Cada atividade foi identificada por um número com três dígitos e os empregados, ao apropriarem as horas trabalhadas no Sistema AMO, indicam também a atividade executada. O Dicionário inicialmente elaborado possuía 55 (cinquenta e cinco) atividades.

Embora a empresa criou um dicionário de atividades e um sistema para apontamento das atividades e conseqüente obtenção do direcionador “Horas trabalhadas”, os apontamentos não são realizados por todos os empregados, pois, justificam estes, nem todos estão familiarizados com sistemas informatizados e não há disponibilidade de tempo para apontamentos diários. Também, até o ano 2004 não havia a organização dos recursos para fins de aplicação do custeio das atividades, nem a identificação dos direcionadores de recursos e direcionadores de atividades. Estes fatos, aliados à falta de recursos para compra ou desenvolvimento de sistema informatizado especializado, postergaram a implantação da CPA.

Com relação ao sistema informatizado GCA, o texto Especificação para Solução: Sistema de Gestão de Custos por Atividade (s.d.), especifica requisitos para a arquitetura do software, incluindo arquitetura técnica, usabilidade e integração com o orçamento baseado em atividades. Nos anos 2000 e 2001 a DVGC buscou liberação orçamentária para adquirir um sistema com a configuração desejada ou a liberação de analista de informática para construí-lo, porém sem êxito.

Assim, em abril de 2002 elaborou o projeto Otimização do Processo “Faturar e Atender Clientes”, sob a Ótica de Custos, incluindo a definição de solução informatizada e quantificando os custos. O projeto, apoiado por professor da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, foi apresentado à Aneel como integrante do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento – P&D, já que a empresa tem a obrigatoriedade de destinar àquele um percentual mínimo de faturamento, pré-estabelecido no contrato de concessão. Essa o aprovou para execução a partir de 2003.

Pode-se dizer que o Projeto de P&D foi e está sendo o impulsionador na implantação da CPA. Preparando-se para sua realização, ainda em julho de 2002 foi desenvolvido o Sistema de Gestão de Custos, que disponibiliza mensalmente a todos os gerentes os gastos gerenciáveis e não gerenciáveis, por UO e UA. No sistema os recursos não foram organizados para fins de vinculação a direcionadores. No entanto, este fato aliado à configuração dos futuros contratos de gestão (assinados esses em 2004) impulsionou as gerências à análise dos recursos consumidos e começou a formar a necessidade de verificar a rentabilidade de cada Agência Regional e os custos das atividades executadas em cada unidade empresarial.

3.3.2 Procedimentos Adotados na Implantação da Gestão de Custos por Atividades no Período de 2003 a 2004

A partir de janeiro de 2003, outros fatores influenciaram o desenvolvimento da CPA: alteração no Governo do Estado e, conseqüentemente, alterações gerenciais na Empresa; mudança da DVGC do Departamento de Contabilidade para o Departamento de Controladoria - DPCT, criado no início de 2003; e alterações na composição da equipe. Na ocasião, também foi alterado o nome da Divisão para: Divisão de contabilidade de Gestão – DVCG.

Conforme o documento de criação do DPCT, de janeiro de 2003, “a DVCG tem por missão dar suporte informacional de custos aos gestores em todas as etapas do processo de gestão”. O documento menciona também os objetivos da DVCG:

- “a) Aperfeiçoar o Sistema de Custos, de modo a dar suporte informacional aos gestores em todas as etapas do processo de gestão;
- b) integrar o Sistema de Custos com o Sistema Orçamentário;
- c) apurar os custos por Atividade, Processo, Área de Responsabilidade, Unidade Administrativa e Unidade Operativa;
- d) apurar os custos de projetos específicos; e
- e) subsidiar o processo de avaliação de desempenho organizacional”.

Em razão do Projeto de P & D, durante o ano 2003 foram efetuados os seguintes trabalhos: reavaliados os procedimentos; escolhida uma Agência Regional como piloto, escolhida metodologia de implantação da CPA; avaliados os custos de aquisição de sistema informatizado especializado; contratada equipe para desenvolvimento de sistema informatizado especializado, pois os custos de aquisição eram superiores aos previstos no Projeto de P&D; e reavaliados os recursos para organização em função de direcionadores.

A metodologia de implantação compreende cinco etapas, divididas essas em sub-etapas, conforme mostra o quadro 1.

Etapa	Descrição
1	Identificação dos objetivos
2	Definição das estratégias de implantação: - Formação da equipe de projeto - Identificação de dados contábeis e estudos de reorganização da empresa - O projeto piloto - Definição dos usuários e frequência da informação - Projeção dos custos do projeto
3	Estruturação da Contabilidade por Atividades: - Identificação das atividades e processos - Identificação dos direcionadores de custos - Elaboração do Dicionário de Atividades - Custeio das atividades - Custeio dos objetos de custo - Criação de relatórios
4	Análise dos resultados
5	Escolha de sistemas informatizados

Quadro 1: Metodologia proposta para a implantação da CPA

Fonte: Vanzella, 2003.

A partir do ano 2004, houve liberação gradual de recursos para implantação. Foram realizadas as etapas um e dois, e, da etapa três, foram definidos os direcionadores de recursos (57 direcionadores classificados em preferenciais e aplicáveis) e organizadas as classes de gastos (70 classes) em função desses. Como objetivos, além dos definidos no Projeto de P&D, foram observados os inerentes à DVCG. Assim, o objetivo da aplicação é identificar as atividades, seus custos e fatores geradores de custos, de forma a possibilitar o gerenciamento das atividades. Adicionalmente, fornecer a rentabilidade operacional de cada agência, visto que a transferência dos custos dos serviços prestados entre elas é de difícil obtenção pela contabilidade financeira, bem como identificar o custo das prestações de serviços e fornecimento de energia às classes de consumidores.

Também houve identificação das atividades e processos e reavaliação do Dicionário de Atividades que hoje conta com, aproximadamente, cem atividades. O quadro 2 mostra a atual configuração do Dicionário.

Atividade nº 39.35: Ligar novas unidades consumidoras do Grupo B
Processo nº 39: Faturar, fiscalizar e prestar atendimento a consumidores
Descrição da Atividade: Compreende as tarefas relacionadas à ligação de novas unidades consumidoras do Grupo B.
Tarefas: <ul style="list-style-type: none"> - Preencher solicitação do consumidor (SC) e encaminhar à equipe de Distribuição - Efetuar fiscalização/vistoria de rede - Identificar condições de rede para ligar o consumidor - Autorizar/não autorizar a ligação - Repassar o valor do custo de ligação ao consumidor - Identificar os materiais (medidores) e mão-de-obra necessários - Efetivar solicitação do consumidor para ligar energia (SC) - Instalar o medidor e ligar o consumidor - Cobrar o valor da vistoria, se reprovada a condição de instalação
Registro dos recursos consumidos: (X) Resultado (X) Imobilizado () ODS
Características: (x) Operacional () Apoio
Medidas de desempenho: Tempo; número de ligações
Direcionadores da atividade <p>Preferencial: Número de novos consumidores do Grupo B por classe (Apropriação em detalhe permanente se Imobilizado)</p> <p>Aplicável: Número de consumidores do Grupo B por classe</p>
UO e UA envolvidas: DVCL/SPFA (XX041), DVCL/SPUE (XX042), Agência de Distribuição (XX05X).

Quadro 2: Exemplo de Dicionário de Atividades

Fonte: adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide, 1990.

O sistema informatizado elaborado pela empresa está em teste e foram iniciados os trabalhos de custeio das atividades e objetos de custos.

O piloto foi realizado numa das agências, com resultados positivos no que tange à gestão de custos das atividades. Em reuniões gerenciais, é possível perceber o interesse de todo o corpo gerencial nas informações relativas a custos das atividades e rentabilidade de cada Agência Regional.

Assim, as atividades atuais da área compreendem a continuidade do projeto. Há interesse por parte da alta administração na implantação da CPA em toda a Empresa, e isso deverá ocorrer até junho de 2005. O prazo de término está, inclusive, destacado no contrato de gestão do Departamento de Controladoria.

Um dos relatórios a ser emitido a todos os gerentes das regionais está configurado na figura 2.

RESULTADO OPERACIONAL
AGÊNCIA REGIONAL XXX
Período: Ago/04

Em R\$		Naturezas de Gastos Gerenciáveis			
		Pessoal	Materiais	Serviços de Terceiros	Outros
RECEITAS	11.208.418				
VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA	10.848.418				
ENCARGOS DO CONSUMIDOR	360.000				
OUTRAS	0				
(-) TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES	3.177.313				
ICMS	2.314.912				
ENCARGOS DO CONSUMIDOR	320.000				
RESERVA GLOBAL DE REVERSÃO - RGR	70.405				
PASEP, COFINS E OUTROS	471.996				
RECEITA LIQUIDA	8.031.105				
(-) GASTOS OPERACIONAIS	5.596.647				
GASTOS GERENCIÁVEIS	731.797	263.040	81.790	185.510	201.456
ATRIBUÍVEIS AOS PROCESSOS	725.746	263.040	81.790	185.511	195.404
REALIZAR ENGENHARIA, PROJETAR E CONSTRUIR INSTALAÇÕES	38.616	21.444	2.320	2.357	12.495
MANTER E OPERAR LINHAS E REDES	385.546	115.470	64.478	76.348	129.250
FATURAR E ATENDER CLIENTES	171.687	61.693	7.327	72.250	30.416
DESENVOLVER E GERENCIAR RECURSOS HUMANOS	17.509	8.535	1.230	632	7.112
GERENCIAR RECURSOS DE INFORMAÇÃO	1.099	409	120	547	22
GERENCIAR RECURSOS FINANCEIROS	14.552	9.388	895	327	3.942
GERENCIAR SISTEMA CONTÁBIL	9.579	6.689	540	548	1.802
GERENCIAR SISTEMA DE SUPRIMENTOS	10.305	2.385	2.343	3.250	2.326
EXECUTAR SERVIÇOS JURÍDICOS	76	76	-	-	-
EXECUTAR SERVIÇOS DE APOIO (DIVERSOS)	76.778	36.950	2.537	29.252	8.039
NÃO ATRIBUÍVEIS AOS PROCESSOS	6.051	-	-	-	6.051
PROVISÃO	6.051	-	-	-	6.051
GASTOS NÃO GERENCIÁVEIS	4.864.849				
CONTA CONSUMO DE COMBUSTÍVEL - CCC	330.884				
TAXA DE FISCALIZAÇÃO	11.974				
ENERGIA ELÉTRICA COMPRADA PARA REVENDA - CURTO PRAZO	23.294				
ENERGIA ELÉTRICA COMPRADA PARA REVENDA	3.833.656				
ENCARGOS DE USO DA REDE	665.041				
RESULTADO ANTES DOS SERVIÇOS PRESTADOS/RECEBIDOS	2.434.459				
(-) AGÊNCIA REGIONAL JOINVILLE	200.000				
MANTER E OPERAR SUBESTAÇÕES	90.000				
MANTER E OPERAR LINHAS E REDES	110.000				
(-) ADMINISTRAÇÃO CENTRAL	153.000				
RESULTADO OPERACIONAL	2.081.459				

Figura 2: Resultado operacional por Agência

No sistema de custos, cada informação do relatório poderá ser visualizada de forma segregada, ou seja, há como verificar a origem e a destinação dos custos, bem como os fatores geradores do consumo de recursos (direcionadores). De posse dessas informações, será possibilitado aos gerentes melhor gestão dos custos de sua área.

4 Conclusão

O ambiente no setor elétrico brasileiro exige que as empresas participantes, públicas ou privadas, administrem com eficácia seus recursos. Para que isso ocorra, torna-se necessária a utilização de diversas técnicas de gestão, como a contabilidade por

atividades. Esta fornece informações necessárias à boa administração dos recursos consumidos pelas atividades.

No entanto, o processo de implantação da CPA é complexo. A análise da empresa pesquisada evidencia algumas dificuldades, dentre as quais:

- no início do projeto, a atenção da alta administração estava voltada ao desenvolvimento de contratos de gestão e resultados;
- os recursos registrados pela contabilidade não estavam organizados de modo a permitir a aplicação da CPA;
- não haviam recursos disponíveis para compra ou desenvolvimento de sistema informatizado especializado; e
- inicialmente não havia uma metodologia a seguir.

A empresa soube superar as dificuldades. No início, voltou as atividades da área de custos para a organização dos recursos consumidos e buscou uma forma de obter recursos para a compra ou desenvolvimento do sistema informatizado especializado. Somente depois houve o início efetivo dos trabalhos. Podem ser destacados como fatores que impulsionaram a implantação da CPA:

- a elaboração e aprovação do órgão regulador, a Aneel, de Projeto de P&D voltado à gestão de custos, com disponibilidade de recursos para implantação;
- o apoio das gerências que, vinculado aos contratos de gestão e resultados, criou um ambiente favorável à implantação e gestão dos custos;
- as alterações na estrutura da área de custos; e
- a adoção de metodologia e definição de prazos de implantação.

Por meio do histórico de implantação da CPA na distribuidora de energia elétrica, é possível concluir que, mesmo em empresas públicas, a gestão de custos das atividades pode ser adotada. Para o sucesso do projeto, é necessário apoio da alta administração e do corpo gerencial, bem como equipe com conhecimentos do método, uma metodologia de implantação e recursos financeiros.

Bibliografia

BOISVERT, Hugues. Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão: práticas avançadas. Tradução: Antônio Diomário de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999.

BRIMSON, James A. Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades. Tradução: Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.

CELESC. Reestruturação do Departamento de Contabilidade. Florianópolis, janeiro de 1998. Arquivo na empresa.

_____. Relatório de Atividades/98. Florianópolis, janeiro de 1999. Arquivo na empresa.

_____. Sistema de custos: gestão de custos por atividade (GCA). Florianópolis, setembro de 1999. Arquivo na empresa.

_____. Projeto GCA: gestão de custos por atividade: relatório da situação. Florianópolis, agosto de 2001. Arquivo na empresa.

_____. Relatório da administração e demonstrações contábeis – exercício social 2001. Florianópolis, 2002.

_____. Otimização do processo “faturar e atender clientes”, sob a ótica de custos. Florianópolis, abril de 2002. Arquivo na empresa.

_____. Missão, objetivos e atribuições do departamento de controladoria e respectivas divisões. Florianópolis, fevereiro de 2003. Arquivo na empresa.

COKINS, Gary. Activity-based cost management: making it work. Estados Unidos da América: Irwin, 1996.

Governmentwide Cost Accounting Committee. The managerial cost accounting implementation guide. – Chapter 5 II-20, February, 1990. Disponível em <<http://www.va.gov/cfo/pubs/costguide/guide.exe>>. Acesso em: 08 de janeiro de 2000.

PLAYER, Steve; KEYS, David; LACERDA, Roberto. ABM: lições do campo de batalha. Tradução: Maria Lúcia Rosa. São Paulo: Makron Books, 1997.

VANZELLA, Cláilde. Metodologia para implantação da contabilidade por atividades em empresas distribuidoras de energia elétrica. 2003. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.