

GERENCIAMENTO DO CAPITAL HUMANO: A CONSORCIAÇÃO DAS POTENCIALIDADES DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES E DO CAPITAL INTELECTUAL

*Management of Human Capital: Potential Intercropping of Activity-Based
Costing and the Intellectual Capital*

Deisy Cristina Corrêa Igarashi¹

E-mail: deisyigarashi@gmail.com

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE

Foz do Iguaçu, PR - Brasil

Sandra Rolim Ensslin²

E-mail: sensslin@mbox1.ufsc.br

Universidade Estadual de Santa Catarina - UFSC

Florianópolis, SC - Brasil

Resumo: A prestação de serviços se configura como principal segmento na atual economia, sendo o ser humano o elemento responsável pela sua realização. Na Contabilidade Gerencial, duas vertentes focalizam (direta ou indiretamente) este elemento-chave: Custeio Baseado em Atividades e Capital Intelectual mais especificamente centrado no Capital Humano. A primeira, evidencia sua ação pontual; a segunda, identifica sua contribuição para a eficiência organizacional. Considerando a centralidade desse elemento, este estudo propõe combinar a estrutura básica do Custeio Baseado em Atividades com a filosofia de gerenciamento do Capital Humano para construir um modelo de gerenciamento das atividades executadas pelo ser humano e recomendar ações para melhoria dos serviços por ele prestados. A operacionalização da proposta é demonstrada em um estudo de caso realizado nem um laboratório de análises clínicas, cujos resultados evidenciam os benefícios advindos da consorciação de dois pólos teórico-metodológicos. Os instrumentos utilizados são: levantamento bibliográfico e realização de entrevistas abertas e semiestruturadas. A operacionalização da proposta forneceu informações para subsidiar o processo de tomada de decisão em termos de: identificação do *status*

1 Professora da Universidade Estadual do Oeste do Paraná –UNIOESTE, Brasil. Possui mestrado em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Brasil.

2 Professora Adjunta da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Brasil. Possui doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Brasil.

quo da atividade, meta a ser atingida, iniciativas a serem implementadas para o alcance desta, e a relação custo/benefício das iniciativas propostas para melhorar o desempenho da atividade.

Palavras-chave: Capital Intelectual; Custeio Baseado em Atividades; Gerenciamento do Foco Humano

Abstract: The service rendered is the principal segment in the current economy, and the human being is the element responsible for its realization. In the Management Accountancy, two slopes focus (directly or indirectly) this key element: Activity- Based Costing and Intellectual Capital more specifically centered in the Human Capital. The first one shows its punctual action; the second one identifies its contribution for the organizational efficiency. Considering those elements, this study proposes to combine the basic structure of the Activity- Based Costing with the philosophy of the Human Capital Management to build a management model of the activities executed by the human being and to recommend actions to improvement of the services rendered. The proposal was to demonstrate as a case study in a clinical analysis laboratory, the results show up the benefits of the correlation of two poles - theoretical and methodological. The instruments used are: bibliographical research and semi-structured and open interviews. The proposal supplied information to subsidize the process of taking decision in terms of: identification the activity status quo, mark to be reached, initiatives to be implemented, and the relation cost/benefit of the initiatives proposed to improve the activity performance.

Key words: Intellectual Capital; Activity-based Costing; Human Capital Management

INTRODUÇÃO

A prestação de serviços se configura como o principal segmento do contexto da atual economia, conforme aponta Fitzsimmons, J. e Fitzsimmons, M. (2000), uma vez que, nos últimos anos a dimensão econômica deixou de ser predominantemente baseada na manufatura e passou a ser baseada em serviços. Muad e Pamplona (2002, p. 10) evidenciam a importância de se “compreender quais são as características especiais das

operações de serviços”, visando a sua eficiência. Tal compreensão envolve entender as características inerentes à prestação de serviços, de modo a promover seu gerenciamento, quais sejam: (i) a intangibilidade – os serviços são abstratos e de difícil padronização, o que torna sua gestão mais complexa; (ii) a necessidade da presença do cliente – cabe ao cliente iniciar o serviço por meio de uma solicitação, que dever indicar o serviço a ser prestado, a data da entrega e a forma de execução; (iii) a simultaneidade da produção e do consumo de serviços – os serviços são criados e consumidos simultaneamente, não sendo, portanto, estocáveis.

Em relação às características, é possível tecer dois comentários, vinculados, em um primeiro momento, ao critério de custeio. Kaplan (1999) destaca que as empresas de serviços são candidatas ideais ao custeio baseado em atividade, mais que as empresas de produção, devido às suas características quase todos os custos são indiretos e aparentemente fixos. O segundo comentário, vem ao encontro da percepção de Kaplan (1997), e aponta o número de aplicações desenvolvidas em empresas do setor nos últimos anos, como por exemplo: (i) implementação do Custeio Baseado em Atividades (em inglês, conhecida como *Activity-Based Costs* - ABC - sigla a ser usada neste trabalho) no setor bancário, estudo desenvolvido por Penha e Lira (1997); (ii) aplicação do ABC em um Hospital, implementação explorada por Ching e Souza (1997); e (iii) desenvolvimento do ABC na Fundação Centro de Pesquisa e Desenvolvimento em Telecomunicações, realizado por Pamplona et al. (2004), entre outras.

A implementação do ABC proporciona, ao setor de serviços melhor entendimento para (i) gerenciar as linhas de serviços, (ii) gerenciar os processos organizacionais e (iii) promover a melhoria contínua tanto dos custos como dos processos, conforme (KHOURY, 1997). Observa-se, ainda, segundo Brimson (1996, p. 20), que a “excelência empresarial é a integração eficaz do custo das atividades de todas as unidades de uma empresa para melhorar continuamente a entrega de produtos e serviços que satisfaçam ao cliente”. Face a estas considerações, pode-se argumentar que o elemento responsável pela realização dos serviços é o ser humano, o qual se constitui como o elemento-chave de todo o processo. Para Sveiby (1998, p. 09) “as pessoas são os únicos verdadeiros agentes na empresa. Todos os ativos e estrutura – quer tangíveis ou intangíveis – são resultado das ações humanas. Todos dependem das pessoas, em última instância, para continuar a existir”. Imbuídos desta mesma visão Michaels, Handfield-Jones e Axelrod (2002)

citam alguns itens para traduzir esta realidade: (i) as empresas precisam das pessoas (ao invés de as pessoas precisarem das empresas); (ii) pessoas talentosas representam a vantagem competitiva; (ao invés de máquinas, capital e recursos naturais representarem a vantagem competitiva organizacional); e, (iii) talentos são raros (ao invés de, empregos são raros). Sendo assim, o elemento humano é merecedor de atenção, tanto no que diz respeito à realização das tarefas por ele executadas, quanto no que concerne a seu acompanhamento/gerenciamento. A questão que se coloca, então, é a maneira de se proceder este acompanhamento/gerenciamento.

Para tanto, dois aspectos precisam ser levados em consideração, quais sejam, a atividade a ser executada e o agente que a executa. Além disto, se faz necessário inserir as investigações em determinados contextos teórico-metodológicos. No presente trabalho, esta inserção ocorre no campo disciplinar da Contabilidade Gerencial. Dentre as várias vertentes da Contabilidade Gerencial, mas especificamente a que se dedica a investigar esforços envidados na execução das atividades é conhecida como ABC; e a que se dedica a investigar a contribuição do ser humano na geração de riqueza organizacional é o Capital Intelectual (CI), em sua dimensão Capital Humano (CH). A primeira, por meio da identificação das tarefas e atividades pertinentes ao processo, evidencia a ação pontual do ser humano; a segunda, por meio da investigação de sua atuação, de modo a identificar sua contribuição para a eficiência organizacional. Considerando-se que ambas as vertentes têm o ser humano como elemento comum, uma possibilidade para se proceder a seu acompanhamento/gerenciamento seria consorciar as potencialidades das duas vertentes.

A partir deste consórcio emergiriam benefícios provenientes do ABC, que permite segmentar o processo em atividades e tarefas, de forma a possibilitar a identificação pontual da presença humana; e do CI de modo a construir uma forma sistematizada de gerenciar os ativos intangíveis, dentre eles o CH. Assim, o objetivo deste estudo é construir um modelo para gerenciar as atividades executadas pelo ser humano, por meio da utilização da estrutura do ABC em associação à filosofia de gerenciamento do CH, gerando condições de se recomendarem de ações visando à melhoria dos serviços prestados e se proceder à análise custo/benefício, apoiando a escolha da ação a ser implementada, dentre as ações recomendadas. Para demonstrar a operacionalização da proposta, este trabalho, de caráter exploratório, apresenta os resultados de um estudo de caso realizado em um laboratório de

análises clínicas, mais especificamente na atividade “coleta de exame”. Os instrumentos utilizados são o levantamento bibliográfico e entrevistas abertas e semiestruturadas.

A fim de atingir o objetivo descrito, este artigo foi organizado da seguinte maneira: após esta seção, que contempla a introdução, a Seção 2 contextualiza o método ABC, de modo a apresentar a fundamentação teórica relacionada à identificação das tarefas, atividades e processos, elementos considerados imprescindíveis para identificação do capital intelectual humano vinculado com a atividade; a Seção 3 contextualiza os aspectos conceituais do Capital Intelectual e propõe um modelo para o gerenciamento do capital intelectual; na Seção 4 apresenta-se a operacionalização do modelo proposto por meio de um estudo de caso desenvolvido no Laboratório de Análises clínicas “Beta”, o qual promove a avaliação do Capital intelectual vinculado à atividade “coletar exames”; a Seção 5 apresenta reflexões finais e recomendações para futuras pesquisas.

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Entre as razões pelas quais as empresas promovem a implementação do ABC, Brimson (1996, p. 36) destaca: “(a) o custo do produto, (b) o gerenciamento de caixa e liquidez, (c) o controle dos custos e (d) o apoio à decisão”. Cumpre esclarecer que o uso do ABC no âmbito deste estudo está focado no quarto aspecto apontado por Brimson (1996), ou seja, o apoio à decisão, uma vez que será feito uso do mesmo visando à identificação dos processos, das atividades e das tarefas, buscando avaliar como a atividade “coleta” contribui para o capital intelectual humano da organização, sem todavia focar a apuração do custo dos serviços prestados por este método.

Observa-se que o uso do ABC, neste estudo, está focado nos benefícios correlacionados às vantagens competitivas, dentre os quais (GEISHECKER, 1997) relaciona: (i) ajuda à organização na obtenção de informações sobre seus processos e atividades com maior grau de detalhamento e precisão; (ii) racionalização e otimização da alocação de pessoal, capital e outros ativos; (iii) agilização do fluxo dos processos, resultando em uma posição competitiva mais forte diante dos seus concorrentes.

Resgatando-se os benefícios destacados anteriormente, vinculados ao detalhamento do processo, à otimização e alocação do pessoal, bem como à agilidade do fluxo dos processos, busca-se identificar em que consiste o processo. Nesse sentido, (DAVENPORT, 1994: 06), define

processo como “conjunto de atividades estruturadas e medidas destinadas a resultar num produto especificado para um determinado cliente ou mercado”, destacando que processo é “uma ordenação específica das atividades de trabalho no tempo e no espaço, com um começo, um fim, *inputs* e *outputs* claramente identificados: uma estrutura para a ação” (DAVENPORT, 1994, p. 07). Em outras palavras, o ABC promove a apropriação dos custos sob a ótica horizontal dos processos, e reconhece que um processo é formado por um conjunto de atividades encadeadas, exercidas pelos vários setores da empresa, conforme Figura 1.

FIGURA 1. RELAÇÃO ENTRE PROCESSO, ATIVIDADE E TAREFA.



Fonte: BOISVERT (1999, p. 55)

Segundo Brinson (1996), a decomposição dos processos em atividades, Figura 1, permite a análise de um complexo produtivo amplo, ao nível de gerenciamento de unidades elementares fáceis de administrar. Observa-se, ainda, que as atividades são decompostas em tarefas, as quais são também denominadas de operações, constituindo-se, de acordo com Boisvert (1999), no elemento mais simples da atividade.

Destaca-se que a visão horizontal permite que os processos sejam analisados sob uma perspectiva interdepartamental, concentrando a atenção no desempenho do processo como um todo. Nakagawa (2001), bem como Silva e Bornia (1998), observam que o comprometimento e a supervisão dos detalhes constituem peças fundamentais para o sucesso do custeio por atividades, sendo estas preocupações vinculadas aos gestores. Neste sentido, Brinson (1996, p. 38) afirma que o ABC pode ser utilizado “como uma ferramenta comportamental para concentrar a atenção em um ou dois aspectos críticos da excelência empresarial”. Para demonstrar como o ABC proporciona o alcance da excelência, Brinson (1996, p.39) apresenta uma relação de aspectos entre os quais destaca “Ligar a estratégia corporativa à tomada de decisões operacionais e, conseqüentemente, possibilitar à gerência capitalizar as atividades que são pontos-fortes da empresa, bem como reestruturar as atividades que não contribuem para alcançar os objetivos do negócio”

Considerando o aspecto abordado por Brimson (1996), verifica-se que o ABC pode desempenhar importante papel no processo de apoio à tomada decisão, uma vez que contempla aspectos relacionados tanto à excelência empresarial, quanto às vantagens competitivas que a organização pode obter. Por fim, cumpre destacar dois últimos aspectos apontado por Brimson (1996, p. 60) no processo de gerenciamento dos custos: as “medidas de desempenho não financeiras atingirão um nível de importância igual ao das financeiras” e “novas medidas de desempenho serão desenvolvidas em nível de atividade”. Dadas as afirmações apresentadas pelo pesquisador, entende-se que o presente estudo é relevante uma vez que gera a inter-relação entre o ABC (metodologia de custeio que até o momento estava centrada em aspectos financeiros) com o CI (centrado em medidas não financeiras, considerando indicadores vinculados a cada atividade e ao custo da implementação das ações, para alavancar o desempenho organizacional).

CAPITAL INTELECTUAL - CI

Na literatura pesquisada, Stewart (1998); Sveiby (1998), e Edvinsson e Malone (1998), alguns conceitos são oferecidos, para o CI. Entretanto, verifica-se que as definições apresentam o mesmo foco central – Capital Intelectual sendo entendido como os recursos “ocultos” de uma organização que a ela agregam valor e promovem sua continuidade. Pode-se complementar esta afirmação recorrendo-se a Stewart (1998, p.XIII), quando destaca que CI: “É a capacidade mental coletiva. É difícil identificá-lo e mais difícil ainda distribuí-lo de forma eficaz. Porém, uma vez que o descobrimos e o exploramos, somos vitoriosos”.

Segundo Sullivan (1999), houve três origens distintas do que se tornou o movimento de gestão de capital intelectual: (i) no Japão, com o trabalho inovador de Hiroyuki Itami, o qual estudou o efeito dos bens invisíveis sobre a gestão das corporações japonesas, (ii) o trabalho de um grupo distinto de economistas procurando uma visão diferente ou uma teoria da firma; e, (iii) o trabalho de Karl-Erik Sveiby na Suécia, que tratou da dimensão do Capital Humano (CH) do Capital Intelectual e, ao fazê-lo, propiciou uma visão do potencial do CH para valorizar o empreendimento, com base nas competências e conhecimentos dos funcionários.

Dentre os autores mais referenciados, citam-se Stewart (1998); Sveiby (1998) e Edvinsson e Malone (1998). Em seus trabalhos, estes autores enfocam a presença do CI nas organizações contemporâneas, a importância de

as empresas reconhecerem o potencial do CI como elemento que agrega valor à organização, bem como oferecerem uma proposta de evidenciação, ao nível gerencial, do CI em termos de uma estrutura básica (modelo) apresentando os *clusters*, segundo o qual o CI poderia ser subdividido; e, para cada *cluster*, apresentam sugestões de indicadores para evidenciar a manifestação de CI. Stewart (1998) propôs o Navegador do CI; Sveiby (1998) propôs o Monitor de Ativos Intangíveis; e, Edvinsossn e Malone (1998) propõem o Navegador Skandia. Cada um destes modelos apresenta tanto oportunidades, quanto vulnerabilidades, conforme destacado por Ensslin, S. e Igarashi, D. (2005a) e evidenciados no quadro 1. Observa-se que ao relacionar as vulnerabilidades, busca-se demonstrar pontos críticos aos quais estão sujeitas cada uma das abordagens, sem depreciar os estudos realizados anteriormente, mas identificando aspectos que poderiam ser aperfeiçoados, a fim de gerar uma abordagem mais robusta.

QUADRO 1. OPORTUNIDADES E VULNERABILIDADES

Abordagem	Oportunidades	Vulnerabilidades
Navegador do Capital Intelectual	Fácil visualização do desempenho organizacional atual, por meio da representação gráfica por ele disponibilizada (representada pelo polígono formado no interior do gráfico-Navegador).	Ausência de um procedimento para identificação dos indicadores que representam a especificidade da organização.
	Informa as metas que a organização deseja alcançar em cada indicador, e visualiza a discrepância entre o desempenho organizacional e a meta.	Faz uso de um número limitado de indicadores, o que pode, não ser capaz de representar a especificidade da organização.
	Indicadores com medidas de avaliação diferenciadas, ou seja, cada indicador será representado pela unidade de medida que melhor lhe representar.	Não contempla um processo de identificação de possíveis ações que a organização poderia implementar para melhorar seu desempenho ou atingir sua meta.
	Possibilidade de acompanhamento do desempenho dos vários indicadores simultaneamente.	Possibilita apenas avaliação local - ordinal (no indicador), ou seja, não é possível saber a diferença de atratividade entre os níveis do indicador, bem como realizar a avaliação global (agregação das avaliações locais, identificando uma avaliação final)

(continua)

(conclusão)

Abordagem	Oportunidades	Vulnerabilidades
Monitor de Ativos Intangíveis	Os agrupamentos – crescimento e renovação, eficiência e estabilidade – auxiliam na identificação / estruturação dos indicadores.	Não contempla um processo de identificação de possíveis ações que a organização poderia implementar para melhorar seu desempenho ou atingir sua meta.
	A segmentação em estrutura externa, estrutura interna e competência das pessoas, proporcionam a análise vertical dos elementos que compõem o Capital Intelectual.	A leitura / interpretação do monitor, para os leigos, é complexa, prejudicando seu gerenciamento.
	Análise horizontal obtida a partir dos resultados observados em cada período.	Possibilita apenas avaliação local - ordinal (no indicador), ou seja, não é possível saber a diferença de atratividade entre os níveis do indicador, bem como realizar a avaliação global (agregação das avaliações locais, identificando uma avaliação final)
Navegador Skandia	A abordagem não apresenta limitações em relação ao número de indicadores utilizados em cada foco (financeiro, cliente, humano, processo e renovação e desenvolvimento)	A estruturação dos indicadores, ao manter a inter-relação entre os focos, possibilita a duplicidade de avaliação de uma mesma preocupação.
	Realiza a avaliação global.	Não existe preocupação com o estabelecimento das metas para em cada indicador.
	Visualização em termos monetários do CI.	Não existe preocupação com o gerenciamento do desempenho do CI, conseqüentemente não existe um procedimento para identificação de ações para melhoria do desempenho.
		O ‘procedimento/ fórmula’ para traduzir o CI em termos monetários é determinística, impossibilitando a incorporação das especificidades organizacionais.

Fonte: Esslin e Igarashi (2005, a)

Para tanto, Ensslin, S. e Igarashi, D. (2005a, p. 10) sugerem “um modelo para a avaliação do capital intelectual integrando os modelos de: Stewart (1998), Sveiby (1998) e Edvinsson e Malone (1998)”, operacionalizado

em duas etapas: a primeira apresentada na Figura 2, são apresentados para cada atividade: indicadores, metas, iniciativas e análise custo/benefício.

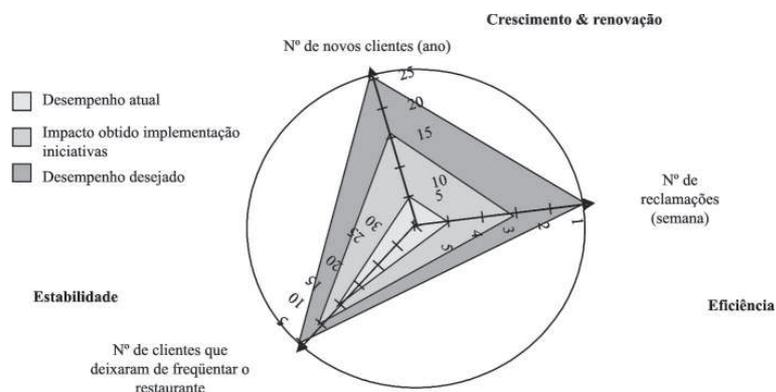
FIGURA 2. MODELO PARA O GERENCIAMENTO DO CAPITAL INTELECTUAL

FOCO CLIENTE							
	Atividades	Indicadores	Metas		Iniciativas	Análise	
			Atual	Desejado		Custo	Benefício
Crescimento e Renovação	Recepcionar o Cliente	Nº de novos clientes (mês)	5	25	Capanhas publicitárias	R\$ 1.000,00 (mês)	- Divulgar a marca - Atrair novos clientes
Eficiência	Servir o Cliente	Nº de reclamações (semana)	5	1	Treinar os colaboradores	R\$ 60,00 colaborador	- Satisfação cliente - Retenção de clientes
Estabilidade	Preparar Alimentos	Nº de clientes que deixaram de frequentar o restaurante	15	5	Programa de fidelização	R\$ 0,80 cliente	- Aumento nº de clientes - Retenção de clientes

Fonte: Ensslin, S. e Igarashi, D. (2005b)

Na segunda etapa, Figura 3, observa-se que o modelo apresenta as metas (atual e desejada) e as iniciativas que devem ser implementadas visando as gerenciamento do Capital Intelectual Organizacional, bem como proporciona a visualização instantânea do desempenho atual e o desejado pela organização.

FIGURA 3. MODELO PARA O GERENCIAMENTO DO CAPITAL INTELECTUAL



Fonte: Ensslin, S. e Igarashi, D. (2005b)

Ensslin, S. e Igarashi, D. (2005a, p. 11) destacam que o modelo foi estruturado “visando produzir a sinergia informacional potencial das abordagens”; para isso, em relação ao Navegador do CI proposto por Stewart (1998), fez-se uso da representação gráfica, devido à fácil visualização do desempenho organizacional, sendo ainda agregado ao Navegador os seguintes elementos: (i) indicação do sentido direcional de preferencial, indicados pelas setas que irradiam do centro do gráfico; e (ii) inclusão do desempenho desejado a curto prazo, o qual pode ser verificado pela sombra mais clara apresentada no Navegador.

Em relação ao Monitor de Ativos Intangíveis estruturado por Sveiby (1998), “foi resgatado os agrupamentos – crescimento e renovação, eficiência e estabilidade – por proporcionar a análise horizontal” uma vez que esses agrupamentos minimizam as possibilidades de direcionar os resultados, pois devem existir indicadores nos três segmentos e para cada um dos focos (humano, relacional, processo). Em relação ao Navegador Skandia, proposto por Edvinsson e Malone (1998), utiliza-se de denominação focos buscando “promover a inter-relação entre eles, bem como pela influência que cada um foco exerce nos demais” (ENSSLIN, S.; IGARASHI, D., 2005a, p. 12). O modelo proposto também fez uso da ferramenta Painel de Desempenho Estratégico, extraído de Kaplan e Norton (1997): segundo Ensslin, S. e Igarashi, D. (2004, p. 01), “por suas características, permitiu seu uso para identificar as variáveis que compõem o Capital Intelectual”. Observa-se ainda “que o Painel fornece informações relativas aos indicadores, às metas e às iniciativas que a organização deve implementar no gerenciamento do CI”, visando atingir o desempenho desejado. Por fim, observa-se a consorciação do CI com o ABC ocorre por meio dos indicadores vinculados a cada uma das atividades identificadas, para as quais serão identificados indicadores vinculados a cada um dos agrupamentos (crescimento e renovação, eficiência e estabilidade).

Para demonstrar a aplicabilidade do modelo, foi realizada a aplicação do mesmo em um estudo de caso, buscando atingir dois objetivos: (i) demonstrar a utilização do modelo, e (ii) apresentar os resultados obtidos. O objetivo (i) visa identificar as atividades e vincular as mesmas com os três segmentos (eficiência, estabilidade e renovação e desenvolvimento), após, será possível verificar os indicadores relevantes para avaliar o foco humano e, considerando as escalas de valor e a identificação do *status quo*, identificar as metas. O objetivo (ii) visa sugerir ações de modo a melhorar o desempenho do CI da organização.

4. A contribuição da consorciação das potencialidades do ABC e do CI ao gerenciamento do Capital Humano na atividade “coleta de exames”.

Para desenvolver o estudo de caso, em um primeiro momento fez-se necessário estabelecer o perfil da organização, que atua como prestadora de serviços na área laboratorial. Esse segmento foi escolhido devido à alta competitividade, pelo fato de os autores acreditarem que o gerenciamento do CI, nesse foco, pode melhorar o desempenho organizacional e por considerarem que o foco humano é imprescindível na retenção dos clientes da organização.

Observa-se que, no laboratório, são realizados em média 16.000 exames ao mês, os quais são distribuídos em 6 (seis) categorias: (a) parasitologia, (b) urianálise, (c) imunologia, (d) hematologia, (e) bioquímica, e (f) microbiologia. Para tanto, o laboratório conta com um quadro de 44 (quarenta e quatro) colaboradores, distribuídos entre a matriz e três postos operativos. Sendo que o estudo será implementado no processo de coleta da matriz.

Para aplicação do modelo inicialmente, foram realizadas entrevistas com os colaboradores, a fim de identificar as tarefas executadas por cada um e também identificar as atividades da organização. Cumpre esclarecer que foi destacado o processo “coleta”, seguido da atividade “coletar exames” e suas respectivas tarefas, sendo que será utilizada como objeto de estudo para realizar a avaliação do CI “humano” a atividade “coletar exames” conforme quadro 2.

QUADRO 2. IDENTIFICAÇÃO DAS TAREFAS VINCULADAS AO PROCESSO DE COLETA

(1) Processos	(2) Atividades	(3) Tarefas
*Coleta	*Coletar Exames	* Atender o paciente encaminhado pela recepção
		* Preparar acessórios para coleta local
		* Executar a coleta
		* Identificar amostras colhidas com etiquetas pré-emitidas
		*Encaminhar amostras para análise conforme exame solicitado
		* Entregar protocolo para o cliente retirar o exame

Neste momento, dois esclarecimentos se fazem necessários, no que se refere à seleção da atividade e do foco do estudo: (a) a escolha da atividade “coleta” se deu devido ao entendimento por parte dos gestores da organização

de que esta atividade é imprescindível, tanto devido ao relacionamento com o cliente, quanto por ser a atividade que alimenta as demais - uma coleta mal executada pode gerar exames com resultados equivocados; e (b) a escolha do foco “humano” se deu em função de o sucesso desta atividade depender exclusivamente dos colaboradores que atuam na mesma.

Justificada a escolha da atividade e do foco, passa-se à identificação dos indicadores que serão avaliados. Para tal identificação, foram realizadas entrevistas tanto com os gestores da empresa quanto com o colaborador encarregado pelo setor, a fim de estruturar o quadro 3, no qual estão descritos os aspectos considerados relevantes na avaliação do CI, o desempenho atual e o desejado, as iniciativas a serem implementadas, além da análise custo/benefício; destacando além dos custos de se implementar as ações, os benefícios esperados, com vistas a contribuir para o desempenho desejado.

QUADRO 3. CAPITAL INTELECTUAL DO FOCO HUMANO DA ATIVIDADE “COLETA”

FOCO HUMANO							
	Atividades	Indicadores	Metas		Iniciativas	Análise	
			Anual	Desejado		Custo	Benefício
Crescimento e Renovação	Coletar exames	Colaboradores conhecem e contribuem para o objetivos da empresa (%)	85%	100	- Divulgar os colaboradores que contribuem para o objetivo da empresa - Divulgar e disseminar continuamente objetivos e metas	R\$ 400,00	- Incentivo para que os colaboradores contribuam para os objetivos - Gera comprometimento do colaborador
	Coletar exames	Incentivo para qualificação dos colaboradores (horas/ano)	8	40	- Incentivar a participação em cursos	R\$ 400,00	- Melhor atendimento ao cliente

(continua)

(conclusão)

	Atividades	Indicadores	Metas		Iniciativas	Análise	
			Anual	Desejado		Custo	Benefício
Eficiência	Coletar exames	Colaboradores agem sem causar constrangimento ao cliente (n°)	180	60	- Política de conduta regulamentada - Capacidade específica	R \$ 1.500,00	- Promover a satisfação do cliente - Retenção dos clientes
	Coletar exames	Instruções para a coleta foram informadas corretamnte (n°)	120	30	- Listar tipos exames e respectivas indicações	R\$ 583,33	- Maior segurança para o cliente - Agiliza o processo de atendimento
	Coletar exames	Consieram sua atividade relevante e entendem sua importante no processo (%)	30%	80%	- Conscientizar sobre a relevância e a importância da atividade no processo	R\$ 500,00	- Maior segurança para o cliente - Agiliza o processo de atendimento
Estabilidade	Coletar exames	Rotatividade dos colaboradores ao ano (%)	40%	10%	- Aperfeiçoar processo de seleção - Tornar a função mais atrativa	R\$ 1.000	- Melhor qualidade dos serviços - Fidelização do cliente - Melhora a imagem do laboratório
	Coletar exames	Absenteísmo (faltas, entradas fora do horário) (horas)	36	10	- Estratégia de reconhecimento (previsão) dos horários de pico	R\$ 1.200	- Garantia de disponibilizar de mão-de-obra nos horários críticos - Bom atendimento (coleguismo)
	Coletar exames	Auxílio psicológico no âmbito emocional e profissional (n° de consultas)		30%	- Proporcionar preparo psicológico aos colaboradores	R\$ 3.600	- Ambiente de trabalho mais ameno - Colaborador mais preparado para atender ao cliente

Em relação ao quadro 3, cumpre esclarecer dois fatores: (a) tanto o desempenho desejado quanto os custos apontados foram considerados para o período de um ano; (b) dos itens em destaque, será detalhada a obtenção do valor dos custos - passos similares foram utilizados para os demais itens do quadro 3.

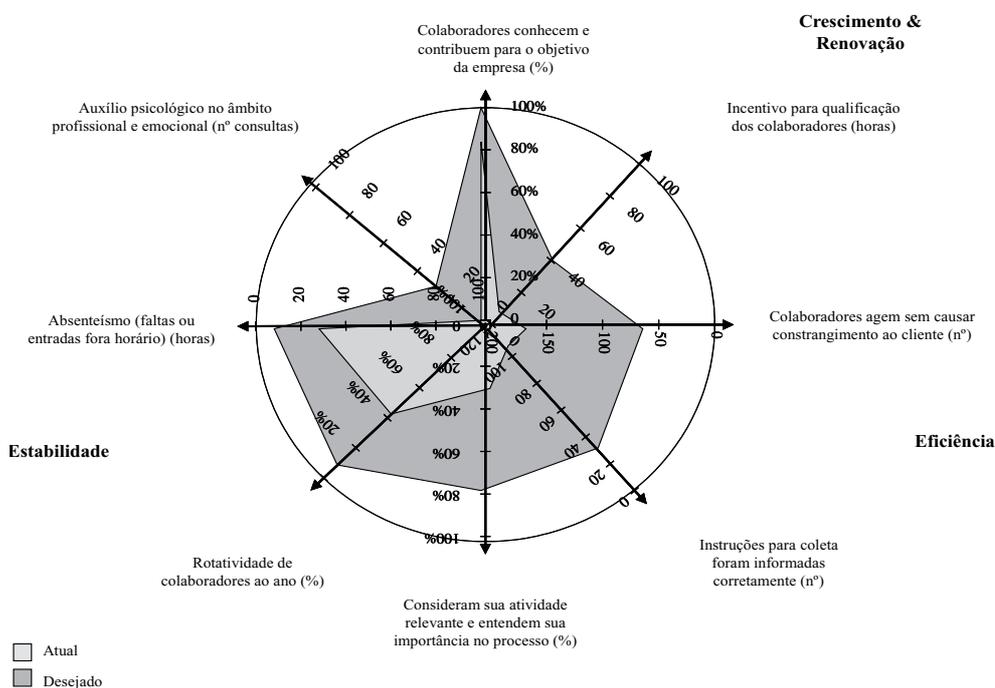
Para obtenção dos custos de R\$ 400,00 relativos ao indicador “Incentivo para qualificação dos colaboradores”, começou com a identificação de uma possível iniciativa, a qual poderia ser implementada pela organização, “incentivar participação em cursos”. Para tanto, procedeu-se da seguinte forma: (a) considerou-se, em um primeiro momento, que os 10 colaboradores alocados à atividade “coleta” deveriam ter, ao ano, pelo menos meio dia dispensado para sua qualificação; (b) verificou-se, então, qual seria a remuneração dos colaboradores alocados à atividade, considerando-se incluso na remuneração os encargos - perfazendo um total de R\$ 1.600,00; (c); o total da remuneração foi dividido pelo número de dias úteis, em média por mês, o que equivale a 20 dias, obtendo-se assim uma remuneração diária de R\$ 80,00; (d) como os colaboradores têm licença para meio dia de curso, este valor corresponde a R\$ 40,00, por se tratar de 10 colaboradores, obtém-se o valor final de desembolso para esta ação de R\$ 400,00 ao longo de um ano. Observa-se que a organização implementou esta ação, por considerar o custo irrelevante, considerando o benefício que pode ser atingido.

Outro exemplo destacado no quadro 3 se refere ao desembolso de R\$ 583,33, relativos ao indicador “Instruções para coleta foram informadas corretamente (nº)” foi identificada uma possível ação referente a “Listar tipos exames e respectivas indicações”, cuja implementação constatou ser necessário o apoio de um bioquímico, com conhecimentos mais amplos sobre os diversos tipos de exames realizados pelo laboratório. Cumprida esta etapa, identificou-se que a remuneração do colaborador, incluindo os encargos, corresponde a R\$ 5.000,00. Considerando que este profissional trabalha em média por mês 20 dias úteis e seis horas ao dia, chegou-se ao salário por hora de R\$ 41,67. Após identificar a remuneração por hora, foi apurado quantas horas seriam necessárias, em um primeiro momento, para estruturar a lista (o colaborador considera que seriam necessárias 6 horas) e, em segundo momento, para manutenção da lista (o colaborador considera que seriam necessárias 2 horas a cada quatro meses), perfazendo um desembolso total de R\$ 583,33. Observa-se que esta ação também foi implementada, uma vez que o desembolso foi considerado pequeno dados os benefícios “maior segurança para o cliente” e “agilizar o processo de atendimento”.

Por fim, o ultimo indicador destacado refere-se a “Absentismo (faltas ou entradas fora horário) (horas)”. Para este indicador, verificou-se que poderia ser implementada a seguinte iniciativa: “Estratégia de reconhecimento (previsão) para os horários de pico”. Para tal estratégia de reconhecimento, considerou-se que ,caso o colaborador durante o mês cumpra seus horários de chegada, contribuindo para atividade de coleta, seria fornecida uma premiação, a qual corresponde a um jantar com acompanhante, para a qual foi alocada a cota de R\$ 100,00. Como a análise se refere ao período de 1 ano, ou seja 12 meses, obteve-se o valor de R\$ 1.200,00. Esta medida também foi implementada, dado o baixo desembolso em comparação com os benefícios apontados, os quais se referem à “garantia de disponibilizar mão-de-obra nos horários críticos” e “o bom ambiente (coleguismo)”.

Para demonstrar a comparação entre o desempenho atual da organização e o desempenho desejado, que se espera atingir a partir das iniciativas apontadas, foi estruturada a Figura 4.

FIGURA4. COMPARAÇÃO ENTRE O DESEMPENHO ATUAL E DESEJADO DA ORGANIZAÇÃO PARA A ATIVIDADE “COLETA”



Em relação à Figura 4, a área marcada em cor mais clara, refere-se ao desempenho atual da organização, e a em cor mais escura se refere ao desempenho que se espera atingir, com a implementação das iniciativas. Cabe

ainda destacar que o desembolso para implementação de todas as iniciativas seria, ao longo de um ano, de R\$ 9.293,33 ou seja R\$ 774,44 ao mês. Por considerar que os benefícios destacados no quadro 3 são imprescindíveis para o desempenho da organização e que o potencial de alavancagem do capital intelectual demonstrado na Figura 4 é relevante, recomenda-se que as iniciativas sejam implementadas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No contexto da prestação de serviços, este trabalho buscou investigar o ser humano enquanto elemento chave de todo o processo de realização de serviços, no âmbito organizacional. Para tanto, propôs a consorciação de duas abordagens, no campo disciplinar da Contabilidade Gerencial, que, argumentou-se, ter potencialidades não apenas para gerenciar as linhas de serviços, os processos organizacionais e promover a melhoria contínua de custos e processos, como também para a identificação da contribuição do Capital Humano para a eficiência organizacional e seu gerenciamento/acompanhamento.

Para tanto apresentou o modelo construído para o gerenciamento do CH, fazendo uso da estrutura básica do ABC, para gerenciar as atividades executadas pelo ser humano, em consorciação com a abordagem que se dedica a investigar a contribuição do ser humano na geração de riqueza organizacional, qual seja, o Capital Intelectual (CI), em sua dimensão Capital Humano (CH). Para enriquecimento da proposta, a consorciação foi acrescida da possibilidade de se recomendar de ações visando à melhoria dos serviços prestados, bem como de se proceder à análise custo-benefício, de tal forma a apoiar a escolha da ação a ser implementada, dentre as ações recomendadas.

Para demonstrar a operacionalização da proposta, foram apresentados os resultados de um estudo de caso realizado em um laboratório de análises clínicas, mais especificamente na atividade “coleta de exame”. Os instrumentos utilizados foram: levantamento bibliográfico e realização de entrevistas abertas e semi-estruturadas. O modelo foi operacionalizado no Laboratório de Análise clínicas “Beta”, mais especificamente na atividade “coleta” e no foco “humano”, por dois motivos: (a) o entendimento dos gestores de que, em caso de a atividade ser mal executada, pode haver exames com resultados equivocados; e (b) o fato de o sucesso de esta atividade depender, exclusivamente, dos colaboradores que nela atuam.

Em relação à aplicabilidade do modelo proposto, ressalta-se a relevância dos seguintes aspectos: (a) compreender o fluxo do processo de trabalho, uma vez que é nesta etapa que se pode melhor entender o funcionamento da organização e da interligação entre as várias etapas; (b) buscar, a partir do entendimento do processo de trabalho, identificar as atividades bem como as tarefas vinculadas a cada atividade, eliminando-se atividades que não agreguem valor (nesta etapa é necessária a participação e colaboração de todos os envolvidos, para uma descrição detalhada das atividades); (c) focar o CI, identificando-se a dimensão (interna, humana, relacional) relevante para a atividade em questão para, finalmente, identificar os indicadores a serem utilizados para melhoria do desempenho das medidas não financeiras. Cumpre esclarecer que esta melhoria envolve, além da identificação do desempenho atual e o desempenho desejado pelos gestores da organização, a identificação das iniciativas a serem implementadas para proporcionar a alavancagem do desempenho. É também imprescindível a análise custo/benefício das iniciativas com vistas à minimização dos custos, bem como a opção alternativa que gere maiores benefícios.

Face ao exposto, considera-se que o estudo cumpriu seus objetivos, uma vez que apresentou a construção de um modelo aplicável, demonstrando suas potencialidades e apresentando uma análise custo/benefício das iniciativas propostas para melhorar o desempenho da atividade. A fácil visualização e entendimento gerados foram representados na Figura 4, a partir da análise gráfica entre o desempenho atual e o desempenho desejado. Portanto como recomendações para trabalhos futuros sugere-se implementar este modelo às demais atividades da organização, bem como em suas filiais. Outra recomendação refere-se à implementação do modelo em empresa de outros segmentos, e também de outras regiões a fim de verificar se o modelo apresentado pode ser implementado em outros contextos.

REFERÊNCIAS

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

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

CHING, Hong Yuh, SOUZA, Vicente. Aplicação do custeio baseado em atividades na determinação de custos e preços de partos, diárias de maternidade e de berçários em uma maternidade. **VI Congresso Brasileiro de Custos**, julho de 1997.

DAVENPORT, Thomas H. **Reengenharia de processos**: como inovar na empresa através da tecnologia da informação. Rio de Janeiro: Campus, 1994

EDVINSSON, Leif.; MALONE, Michel S. **Capital intelectual**. São Paulo: Makron Books, 1998.

ENSSLIN, Sandra Rolim, IGARASHI, Deisy Cristina Corrêa, et al. Diagnóstico do Capital Intelectual informado pelas ferramentas gerenciais Navegador do Capital Intelectual e o Balanced Scorecard: Uma proposta de gerenciamento. **Anais do XV ENANGRAD**. – ago/set, Florianópolis, 2004.

ENSSLIN, Sandra Rolim, IGARASHI, Deisy Cristina Corrêa, WAGNER, Marcos. Modelo de gerenciamento do capital intelectual: uma proposta advinda da consorciação das potencialidades de bases teóricas. **Anais do VIII Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais - SIMPOI 2005 - FGV-EAESP**, Aceito em revisão previa, sob análise dos avaliadores, 2005a.

ENSSLIN, Sandra Rolim, IGARASHI, Deisy Cristina Corrêa. **Material ministrado na Disciplina CCN 5155 - Tópicos Especiais em Contabilidade Gerencial**. Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Florianópolis, 2005-1, 2005b.

FITZSIMMONS, J.A. e, FITZSIMMONS M.J. **Administração de Serviços – Operações, estratégias e tecnologia de informação**. Porto Alegre: Editora Bookman, 2000.

GEISHECKER, Mary Lee. **Tecnologia melhora o ABC – Revista Management**, p. 18-22, Nov.-Dez./1997.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 6. ed Rio de Janeiro: Campus, 1997.

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

KHOURY, Carlos Yorghi. **ABC – Sistema de Custos Baseado em Atividades: uma perspectiva de sua utilização no Brasil**. São Paulo, 1997. Tese de doutorado em Administração Contábil e Financeira da Fundação Getúlio Vargas / EAESP.

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. Outubro de 2002. São Paulo, SP

MICHAELS, Ed; HANDFIELD-JINES, Helen; AXELROD, Beth. **A guerra pelo talento: o talento como diferencial estratégico entre as empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC, custeio baseado em atividades**. 2. ed São Paulo: Atlas, 2001.

PAMPLONA, Edson de O. et al. **Gestão de Custos Baseada em Atividades – ABM - com Apoio de Sistema Gráfico Integrado no CPqD – Fundação Centro de Pesquisa e Desenvolvimento em Telecomunicações**. XI Congresso Brasileiro de Custos. Porto Seguro, Bahia, julho de 2004

PENHA, Emílio M.; LIRA, Carlos José de A. Projeto conceitual do sistema de custos abc: análise e decisão em uma empresa de serviços bancários. VI Congresso Brasileiro de Custos, julho de 1997.

PORTER, M. **Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um Desempenho Superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

SILVA, Elizabete R. S.; BORNIA, Antonio C. **A Relevância da Gestão de Custos no Cenário das Atividades Bancárias no Brasil – Um ambiente propício ao sistema ABC**. Anais do XVIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Niterói, set./1998.

SULLIVAN, P.H. Profiting from intellectual capital, **Journal of Knowledge Management**, Vol. 3, Núm. 2, pp. 132-142. 1999.

STEWART, Thomas. A. **Capital intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

SVEIBY, Karl Erik. **A nova riqueza das organizações**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.