
Mensuração de Custos Intangíveis: uma análise prática

Adriana Leal Abreu ¹
Carlos Alberto Diehl ²
Clea Beatriz Macagnan ³

•Artigo recebido em: 12/10/2010 •• Artigo aceito em: 03/11/2010 ••• Segunda versão aceita em: 24/11/2011

Resumo

O objetivo deste estudo é analisar a aplicação de um modelo de mensuração de custos intangíveis. Para tanto, inicialmente, fez-se uma revisão da literatura sobre Estratégia, Ativos Intangíveis, Fatores Intangíveis, Custos Intangíveis, Custeio ABC e Matriz de Relação. Na sequência, detalhou-se o modelo proposto por Diehl (1997) para a mensuração de custos intangíveis e acrescentou-se a priorização dos fatores intangíveis por meio de técnicas qualitativas como a entrevista não estruturada e a matriz de priorização a partir da seleção dos atributos constantes na estratégia empresarial comparados com os fatores intangíveis mais citados pelos gestores. Tal modelo foi aplicado na empresa de Trens Urbanos de Porto Alegre (Trensurb S/A). O período para análise dos custos intangíveis foi de novembro de 2007 a outubro de 2008, em razão de ser o período cujo sistema interno de custeio encontrava-se completo e fidedigno aos dados contábeis. Com a priorização do fator intangível imagem empresarial, foi possível mensurar o que foi gasto para manter esse fator intangível nos últimos doze meses na organização. A aplicação do modelo possibilitou constatar que este é aplicável, sobretudo, em organizações cuja sistemática do Custeio ABC já está implantada ou que já exista sistema integrado de informações nos moldes do custeio por atividades.

Palavras-chave: Mensuração. Custos Intangíveis. Fatores Intangíveis. Estratégia Empresarial. Custeio ABC.

¹ Mestre em Ciências Contábeis. Professora Assistente da Faculdade Porto-Alegrense – FAPA. Av. Manoel Elias, 2001 Bairro: Morro Santana. Telefone: (51) 3382.8282. E-mail: adrianaalabreu@fapa.com.br

² Doutor em Engenharia de Produção. Professor Titular do PPG em Ciências Contábeis da Unisinos. Rua Déa Coufal, 1380/12, Porto Alegre/RS, 91760-020. Telefone: 51-32633813. Email: cd@unisinos.br

³ Doutora em Contabilidade. Coordenadora do PPG em Ciências Contábeis da Unisinos. Av. Unisinos, 950, São Leopoldo/RS, 93022-000. Telefone 51-3590.8186. Email: cleabeatriz@hotmail.com

Nota: este artigo foi aceito pela Editor Científico Poueri do Carmo Mário e passou por uma avaliação *double blind review*.

Intangible Costs Measurement: a practical analysis

Abstract

Present research subject is measuring intangible costs. First of all, it was done a literature revision on Strategy, Intangible Assets, Intangible Factors, Intangible Costs, ABC Costing and relation matrix. On sequence, it is detailed model proposed by Diehl (1997) for intangible cost measurement. It is added intangible factor preference qualitative techniques as per non-structured interview and preference matrix from attributes selection regarding management strategy, compared with the most intangible factors quoted by management. Such model was applied at Porto Alegre's Trens Urbanos company – Trensurb S/A. Intangible costs analysis period was from November, 2007 to October 2008 when costing internal system is complete and reliable with accounting data. From the intangible factor selection “company image”, it was possible measuring how much was spend to maintain such intangible factor on the last twelve months at the organization. Since methodology applying it was verified its applicability, over all on organizations whose ABC Costing is inserted or if a information integrated system is in place on costing by activities standard.

Keywords: Measurement. Intangible Costs. Intangible Factors. Business Strategy. ABC Costing.

1. Introdução

A maior competição, a diminuição da vida útil dos produtos e a exigência em atender num menor tempo às necessidades dos consumidores estão demandando das empresas medidas menos ortodoxas e mais criativas, com vistas à manutenção de seus resultados. Para isso, são identificadas duas alternativas de investimentos: em fatores tangíveis ou em fatores intangíveis.

A primeira alternativa oferece uma perspectiva ortodoxa para, por exemplo, a redução de custos. Para tanto, utiliza-se da contabilidade de custos e dos sistemas de informações gerenciais, que são direcionados para registrar ativos físicos e, por sua vez, custos tangíveis, materiais. Esses sistemas são moldados de acordo com a economia industrial, enfocando ativos físicos e gastos relacionados com trabalho (WERNKE; BORNIA, 2001). De acordo com Kaplan e Norton (1997), os novos programas, iniciativas e processos de gerenciamento de mudanças das empresas da era da infor-

mação permanecem regidos por relatórios financeiros. O processo de gestão através desses relatórios continua atrelado a um modelo contábil desenvolvido há séculos para um ambiente totalmente voltado para o tangível, o material.

A segunda opção proporciona uma visão alternativa para o negócio, pois incorpora elementos que podem ser diferenciais às organizações, tais como Capital Intelectual, Motivação Funcional, Imagem ou Reputação, entre outros. Sendo fatores que operam no negócio escolhido, precisam ser gerenciados, como quaisquer outros. Entre os seus aspectos que merecem maior atenção, em épocas de crescente competição, estão os custos. Porém, os métodos tradicionais de custeio têm dificuldade de mensurar os gastos associados a fatores não tangíveis. Nessa perspectiva, Diehl (1997) propõe um modelo teórico que possibilita o cálculo dos gastos empregados na construção ou manutenção de fatores intangíveis, oportunizando a mensuração de custos associados a esses. A questão-problema que se propões é: o modelo de mensuração de Custos Intangíveis proposto por Diehl (1997) é viável? À luz dos aspectos mostrado, este trabalho tem como principal objetivo avaliar a viabilidade da aplicação prática do modelo de mensuração dos custos intangíveis proposto por Diehl(1997) Nesse sentido, optou-se intencionalmente averiguar a referida viabilidade na empresa Trensurb S/A, pois a mesma possui características organizacionais que se adéquam ao desenvolvimento do estudo, como por exemplo, o uso do custeio ABC em seus processos.

A justificativa para tal estudo é que a mensuração de custos intangíveis pode auxiliar as organizações a melhor entender a formação de seus fatores intangíveis, e, portanto, melhor gerenciá-los. Do ponto de vista acadêmico, a mensuração dos custos intangíveis contribui com o entendimento das relações entre custos, em um sentido geral, e fatores de produção, em sentido *lato*.

Após esta introdução e contextualização, apresenta-se a segunda seção com uma revisão de literatura, considerando os temas estratégia, visão baseada em recursos, ativos intangíveis, fatores intangíveis, custos intangíveis, matriz de relações e custeio baseado em atividades. Na terceira seção, faz-se referência à metodologia utilizada nesta pesquisa, um estudo de caso exploratório, no qual se estabelecem o delineamento da pesquisa, a

coleta de dados, a análise dos dados, os procedimentos e as limitações do método. A quarta seção refere-se ao estudo de caso composto pela seleção da empresa, sua descrição, aplicação e análise do MMCI. Finaliza-se o artigo apresentando as Considerações Finais e Referências.

2. Revisão de Literatura

2.1 Estratégia

O conceito de estratégia empresarial é visto desde a Antiguidade a partir da área militar. Desde o milénar Sun Tzu, a estratégia é destacada como a forma usada para vencer os inimigos (DIEHL, 2004). O conceito atual de estratégia é mais abrangente e considera o contexto organizacional: “a estratégia está correlacionada à arte de utilizar adequadamente os recursos tecnológicos, físicos, financeiros e humanos, tendo em vista a minimização dos problemas empresariais e a maximização do uso das oportunidades identificadas no ambiente da empresa” (OLIVEIRA, 2007, p. 4). Nessa perspectiva, a estratégia configura-se como o percurso que a organização deve trilhar para chegar a determinada situação almejada. Ou seja, a estratégia é “o conjunto de decisões de longo prazo, que envolve o comprometimento de recursos organizacionais para ação concreta sobre o ambiente competitivo, visando o desempenho da organização através de determinados objetivos” (DIEHL, 2004, p. 42).

Logo, quando se aborda a mensuração dos fatores intangíveis, percebe-se que a estratégia estabelecida pode estar diretamente relacionada a tais fatores. Por exemplo: numa organização voltada para a imagem, espera-se que seu planejamento defina que o seu foco é a forma como ela é vista pelo seu mercado consumidor e pela sociedade na qual está inserida. Assim, uma organização que se preocupa com a imagem poderá desenvolver trabalhos sociais, de inclusão, e estará voltada para a preparação e gestão de pessoas e o atendimento ao público em geral.

Se a atenção da empresa estiver voltada aos fatores intangíveis, estes estarão representados na sua estratégia. “Uma estratégia orientada para o conhecimento pode oferecer novas oportunidades de negócios, porque os ativos intangíveis antes não identificados hoje podem se revelar uma

valiosa fonte de receitas tangíveis” (SVEIBY, 1998, p. 167). Esse autor apresenta o caso da empresa Skandia, que “identificou vários processos administrativos tradicionalmente vistos como processos de base e vendeu-os para outras empresas do setor” (SVEIBY, 1998, p. 167). Sendo assim, a mensuração de valores intangíveis torna-se oportuna para complementar a formulação da estratégia empresarial, afinal, as organizações não são feitas somente de recursos tangíveis, mas também pelos intangíveis. Eles são complementares e precisam ser estudados desta forma.

A forma pela qual a empresa decide competir é ditada pela estratégia adotada. Desse modo, se seu campo de ação é mais abrangente a ponto de dar atenção a aspectos dificilmente imitáveis pelos concorrentes, sua vantagem competitiva será maior, ou seja, sua chance de perdurar ao longo do tempo será maior conforme forem esses pontos inimitáveis. Essa vantagem competitiva que auxilia na permanência no mercado é identificada por meio da manutenção de recursos próprios e não imitáveis por parte das organizações. É característica da escola da RBV (*Resource Based View* – Visão Baseada em Recursos) que a empresa seja vista a partir das suas capacidades, as quais lhe garantem a manutenção da vantagem competitiva. Essa visão é de dentro para fora das organizações, já que concebe a competitividade por meio de fatores internos e decisivos. Barney (1991) elencou quatro critérios para que as empresas pudessem identificar seus recursos estratégicos: 1) Valor: um recurso precisa ser valioso para ser estratégico; 2) Raridade: um recurso é estratégico se é raro e tem alta demanda entre as empresas existentes no mercado; 3) Não imitabilidade: um recurso não deve ser somente valioso, mas difícil de ser copiado; 4) Não haver substitutos: um recurso somente será estratégico se for raro, não imitável e que não possa ser substituído. Estes recursos podem ser tais como: reputação ou imagem no mercado, capital intelectual profundamente desenvolvido e cultivado, cultura organizacional ética, comprometimento do pessoal interno, marca forte e tradicional, entre outras. Eles nem sempre são objeto de registro pela contabilidade, embora possam tratar de bens e direitos. Aqueles que já são reconhecidos contabilmente são denominados de Ativos Intangíveis, os quais serão tratados no item a seguir.

2.2 Ativos Intangíveis

É importante abordar o conceito de Ativos, antes mesmo da abordagem dos Ativos Intangíveis. Como resultado de uma pesquisa empírica realizada com 70 profissionais que atuam diretamente com atividades contábeis ou de auditoria no estado de São Paulo, Goulart (2002, p. 65) constatou que o conceito de ativos está diretamente ligado ao “potencial de geração de benefícios econômicos futuros”. Assim, tanto os recursos físicos e financeiros como os intangíveis estão diretamente ligados a este potencial de geração de benefícios futuros. Uma máquina que pertence ao ativo imobilizado, se for colocada em atividade, gerará benefícios econômicos de produção. Uma duplicata a receber, quando executada, gerará caixa e juros em função do financiamento concedido ao cliente. Uma marca consagrada suscitará vantagem competitiva traduzida em maior aceitação e maiores receitas.

Os fatores intangíveis representam a geração de valor da empresa mesmo antes de seu registro contábil como ativo. No próximo item serão abordados os fatores intangíveis.

2.3 Fatores Intangíveis

Mesmo sem o reconhecimento contábil, existem dois fatores de produção: (1) os tangíveis: materiais, caracterizados economicamente pela terra, pelo capital e pelo trabalho; e (2) os intangíveis: imateriais empregados de forma direta ou indireta na produção de bens ou de serviços, tais como: motivação dos empregados, imagem da empresa, carteira de clientes, entre outros. Para fatores produtivos tangíveis, Mochón (2007, p. 2) relata que:

Os fatores ou recursos produtivos (*inputs*) são os recursos empregados pelas empresas ou unidades econômicas de produção para produzir bens e serviços. Os inputs são combinados ao longo do processo produtivo a fim de obter os produtos (*outputs*), que consistem em uma ampla gama de bens e serviços cuja finalidade é o consumo ou o uso posterior na produção.

A classificação tradicional dos fatores produtivos contempla três categorias (...):

- A terra (ou recursos naturais): tudo o que a natureza aporta ao processo produtivo;
- O trabalho: o tempo e a capacidade intelectual dedicados às atividades produtivas;
- O capital: os bens duradouros que não são destinados ao consumo, mas à produção de outros bens.

Nessa perspectiva, os fatores intangíveis estão associados aos fatores produtivos com vistas a apoiar a manutenção da vantagem competitiva. São recursos imateriais que contribuem para a manutenção da relação entre a organização e seu mercado ou até mesmo junto aos funcionários que nela trabalham. Vale destacar as palavras de Diehl (1997, p. 16) quando coloca que: “Fatores intangíveis são fatores que permitem a operação do negócio, mas não atuam diretamente sobre os processos de negócio”.

Os fatores intangíveis, para que existam ou que sejam mantidos, requerem esforços econômicos traduzidos em custos denominados custos intangíveis, tema abordado a seguir.

2.4 Custos Intangíveis

Custo pode ser entendido como “o valor em dinheiro, ou equivalente em dinheiro, sacrificado para produtos e serviços que se espera que tragam um benefício atual ou futuro para a organização” (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 61). Neste estudo, usa-se o conceito de custos gerenciais, independentemente da separação clássica entre custos e despesas (BORNIA, 2009). Destaca-se o custo aqui como “uma função das escolhas estratégicas sobre a estrutura de como competir e da habilidade administrativa nas escolhas estratégicas” (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 31).

Assim, os custos devem ser comparados com a descrição formal da estratégia. A partir da definição de estratégia e dos fatores intangíveis a ela relacionados, são mensurados os custos intangíveis relacionados com os respectivos fatores.

A mensuração dos custos é realizada por meio de sistemas de custeio. Uma importante limitação dos sistemas de custeio tradicionais é que não consideram explicitamente os custos relacionados a fatores intangíveis. Tais gastos, empregados no desenvolvimento ou na manutenção de tais fatores,

são sacrifícios financeiros realizados pelas organizações com o intuito de manter ou criar um recurso intangível que lhes possibilite, se não a vantagem competitiva, pelo menos a sua busca. Assim, é preciso buscar formas de medir os custos intangíveis, o que tem sido feito por alguns trabalhos. Nesse sentido, o estudo sobre custos associados a fatores intangíveis de Wernke e Bornia (2001) classifica-os nas seguintes categorias:

- a) Custos ambientais: são gastos realizados pela empresa para reduzir ou eliminar efeitos negativos do seu sistema operacional sobre o meio ecológico;
- b) Custos da qualidade (falhas externas): os custos da qualidade são divididos em quatro subcategorias: falhas internas, falhas externas, prevenção e avaliação. Conforme Wernke e Bornia (2001), a intangibilidade está presente sobretudo nas falhas externas, porque os fatores intangíveis (como reputação e credibilidade) estão envolvidos;
- c) Custos de pesquisa e desenvolvimento (P&D): depois de capitalizados, podem estimular a administração a reconhecê-los como recursos estratégicos e não mais como custos de operação. Passam a formar o grupo dos ativos intangíveis, pois fatores intangíveis como inovação, criatividade e tecnologia estão fortemente relacionados, porque se entende que o ato de inovar é a busca do novo, de algo que não exista do jeito que é ou da forma como está posto. Nessa busca de novas formas, novos olhares são valorizados, novas alternativas, uma vez que implementar uma nova ideia no ambiente organizacional envolve expectativas complementares, tanto da organização como da equipe de trabalho. Logo, a inovação e a criatividade podem ser potencializadas com o auxílio da tecnologia, porque a utilização de novos recursos também é uma questão de inovação e criatividade.
- d) Custos de software: também avaliados sob a ótica da P&D;
- e) Custos relacionados às marcas: associados a desenvolvimento e manutenção de marca que agregue valor às empresas e possa gerar vantagem competitiva;
- f) Custos de organização: propaganda e os valores gastos para iniciar as atividades e desenvolver os fatores intangíveis que nortearão a nova empresa.

Caracterizados os custos intangíveis, como os gastos associados à construção ou manutenção de fatores intangíveis, discute-se agora sua mensuração.

A revisão da literatura sobre modelos de mensuração dos custos intangíveis indicou uma carência de modelos que permitam mensurá-los. Uma pesquisa realizada em 2010 no portal Science Direct usando os termos cost” e intangible, constantes em títulos, resumos e palavras-chave, sobre as bases na área de Business, Management and Accounting, para todo o período disponível, resultou em 57 artigos, sendo o mais antigo de 1971 e os mais recentes de 2010. Grande parte destes aborda a avaliação de ativos intangíveis (intangible assets), sob um ponto de vista de contabilidade financeira e não gerencial como a proposta do presente estudo. Outra parte significativa aborda relações de custo-benefício, abordando o tema custos intangíveis de forma superficial e genérica. Não foram identificados estudos que propusessem alguma alternativa para mensuração de custos intangíveis. Em vista disso e por sua característica gerencial e flexível, optou-se pelo modelo MMCI, proposto por Diehl (1997). Esta proposta tem como fundamento o método ABC (Custeio Baseado em Atividades). Este modelo foi utilizado nesta pesquisa e está fundamentado nas seguintes etapas apresentadas no Quadro 1.

Porém, o modelo de Diehl (1997) não especifica como deva ser feita a escolha dos fatores intangíveis. Propõe-se, então, que, sendo os fatores intangíveis relacionados com a estratégia, como sugere Sveiby (1998), que sejam eleitos aqueles com a mais forte relação com esta. Para esta identificação, então, preenchendo a lacuna existente na Etapa 1 de Diehl (1997), pode-se usar a Matriz de Relações, tema do próximo item.

Quadro 1 – Etapas do modelo de mensuração de custos intangíveis proposto por Diehl (1997)

Etapa	Descrição
1ª	Identificar os fatores intangíveis.
2ª	Identificar as atividades necessárias.
3ª	Relacionar os recursos utilizados às atividades necessárias.
4ª	Associar ao recurso uma medida de seu uso.
5ª	Selecionar um modelo de atribuição apropriado ao recurso, de acordo com a unidade de medição.
6ª	Medir os custos associados, identificando perdas.
7ª	Totalizar os custos associados.
8ª	Associar os custos intangíveis aos níveis de utilização dos recursos, bem como aos benefícios obtidos/esperados sobre os ativos intangíveis.
9ª	Gerenciar o uso dos recursos, buscando melhoria do processo.

Fonte: Diehl (1997).

2.5 Matriz de Relações

A Matriz de Relações é uma técnica que busca identificar o grau de relacionamento entre diversos atributos e/ou alternativas. Canada e Sullivan (1989, p. 217) tratam-na como uma técnica gráfica que pode ser também desenvolvida mediante símbolos:

As técnicas gráficas são muito poderosas porque elas permitem descrever a natureza de um problema de decisão por multiatributos e absorve grande quantidade de informações. Frequentemente, elas não incluem ponderações específicas dos atributos, o que pode ser vantajoso, pois muitas vezes são atributos nebulosos e/ou diferem grandemente entre os diferentes decisores. (tradução nossa).

Sobre a matriz Scorecard Alternativas-atributos os mesmos autores pontuam ainda: “um cartão de escores é uma matriz de alternativas versus atributos junto com números e/ou outros símbolos para representar o resultado esperado para cada alternativa com respeito a cada atributo” (p.217).

Na perspectiva de Guinta e Praizler (1993, p. 83) a matriz de relações se configura da seguinte maneira: “quando existe uma relação entre um como e um quê, o como satisfará determinado requisito do cliente ou resolverá determinado problema. As relações são determinadas indagando-

se se um como pode ajudar a realizar um quê”. Na presente pesquisa, a Matriz de Relações é usada para estabelecer o Fator Intangível prioritário, para o qual são mensurados os custos intangíveis. Para esta mensuração é sugerido o uso do método ABC, a seguir discutido.

2.6 Custeio Baseado em Atividades

Os critérios de apropriação de custos servem para determinar o custo dos produtos e, sobretudo, buscam a melhor forma de alocar os custos indiretos a estes. O método ABC fundamenta o MMCI justamente porque possibilita o reconhecimento das atividades que geram os custos e suas causas. Conhecendo as causas, será possível reconhecer os custos intangíveis e pensar em melhorias no processo. Souza e Diehl (2009, p. 147) tratam desta questão da seguinte forma:

Os modelos tradicionais assumem, implicitamente, que os custos são proporcionais ao volume produtivo (peças, toneladas, passageiros, atendimentos etc.). Isso faz com que a alocação dos CIF seja feita através de direcionadores de volume, numa lógica que pode ser chamada de Custeio Baseado em Volume (VBC – *Volume-Based Costing*). Os modelos tradicionais, baseados em volume, conseguem responder quanto, como e para que foram realizados os custos. O ABC, ao identificar as atividades desenvolvidas, permite, além destas questões, responder por que os custos ocorreram. Em termo de melhoria de processos, a resposta a essa questão é fundamental, na medida em que o entendimento da razão que levou à ocorrência dos custos permite agir sobre eles de forma consistente, elevando a eficiência operacional.

Nesse aspecto, a lógica de cálculo dos custos neste modelo é que as atividades consomem recursos, gerando custos. Os produtos que usam tais atividades absorvem esses custos. Para alocação dos custos indiretos, reconhecidos pelo modelo ABC, é necessário observar quatro etapas (BORNIA, 2009, p. 114): “1. Mapeamento das atividades; 2. Distribuição dos custos às atividades; 3. Distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas; 4. Distribuição dos custos aos produtos”.

Este autor considera que a primeira fase é a mais importante, pois é o momento em que os processos devem ser totalmente mapeados para uma

boa implantação do sistema e para facilitar as ações de melhoria da empresa.

A distribuição dos custos às atividades, segunda e terceira etapas, corresponde à distribuição do consumo dos insumos às atividades da melhor maneira possível. O caso mais típico seria o salário: um funcionário usualmente está lotado em um centro de custos, mas executa várias atividades. Assim, na distribuição desse custo às atividades, deve-se estimar a parcela de tempo do funcionário dedicada a cada atividade (BORNIA, 2009).

Para o cálculo dos custos dos produtos, terceira etapa do ABC, utilizam-se os direcionadores de custos – causas que determinam os custos às atividades (BORNIA, 2009). Os direcionadores podem ser entendidos como a quantidade de transações efetuadas em cada atividade. É importante ressaltar que para a implantação do ABC é necessário mapear os processos de toda a organização, reconhecendo, assim, os custos de complexidade.

Assim, ao mapear as atividades ao longo da organização e associá-las aos objetos de custos, o ABC também reconhece os custos de complexidade, que decorrem da estrutura. Essa estrutura depende fortemente da diversidade de produtos e clientes, pois, quanto maior é ela, mais diferentes atividades são necessárias (SOUZA; DIEHL, 2009, p. 150).

Adicionalmente, em uma organização que já possua a contabilidade de custos voltada para o método ABC, a aplicação do modelo de mensuração de custos intangíveis torna-se facilitada.

Cada fator intangível possui uma ou mais atividades associadas e por meio delas os custos intangíveis serão mensurados. No entanto, para que os custos sejam mensurados, os gestores devem escolher qual fator é prioritário dentro de sua organização, conforme visto na seção anterior. A prioridade é estabelecida a partir da relação existente entre os fatores intangíveis e a estratégia empresarial. Essa relação é uma decisão que parte dos gestores, de sua experiência e de seu conhecimento da organização.

2.7 Administração de Empresas de Serviços

As empresas de serviços possuem características diferenciadas, conforme FITZSIMMONS e FITZSIMMONS (2005, p. 45-48). Estes

autores mencionam que os clientes participam no processo de elaboração do serviço, diferentemente da elaboração dos produtos, os clientes, são agentes ativos na prestação do serviço. Sem eles, não há prestação do serviço. Outra característica é a simultaneidade e a sua perecibilidade. Na primeira, os autores destacam a confirmação da prestação de serviço simultaneamente a percepção do cliente e ao mesmo tempo, comentam que a medida que o serviço é prestado ele é extinto, finito e quando não utilizado, deixa de existir. Não menos importante e talvez mais adequado a este estudo, os autores tratam da intangibilidade dos serviços, afirmando “Serviços são ideias e conceitos; produtos são objetos. Por isso inovações em serviços não são patenteáveis. Para assegurar os benefícios de um conceito, as empresas devem expandi-lo rapidamente e utilizar-se da vantagem da precedência para superar os competidores (FITZSIMMONS; FITZSIMMONS, 2005, p.48).

Adicionalmente, Dalledonne (2008) trata da intangibilidade como característica preponderante para a existência de um serviço. Afirma que, diferentemente dos produtos, os serviços existem se existirem consumidores para estes serviços e sua forma física inexistente, devendo, para subsistir, um meio de atenção denominado cliente.

Analogamente, pode-se dizer que os fatores intangíveis são presentes nestas organizações e seu estudo se faz necessário quando fazem parte das suas declarações de estratégia. Neste sentido, MINTZEMBERG (2009, p.25) reforça que “a estratégia pode ser vista como uma força mediadora entre a organização e seu ambiente.” Logo, quando temos declarações estratégicas formalizando os padrões da organização, elas podem ser determinantes para a escolha dos fatores tangíveis ou intangíveis que lhes são importantes.

3. Metodologia

3.1 Delineamento

O desenvolvimento da pesquisa consistiu em conhecer a organização escolhida, realizar as entrevistas, analisar o conteúdo das mesmas, estudar as sentenças que compõem as declarações formais da estratégia da organi-

zação para elencar os atributos relativos aos fatores citados pelos gestores. De posse destas informações, seu desenvolvimento consistiu em eleger o Fator Intangível prioritário, bem como aplicar o modelo MMCI (DIEHL, 1997), incorporando ao modelo a utilização de matriz de relações para eleger o fator intangível prioritário.

Utilizando-se o referencial sugerido por Silva e Menezes (2001), o estudo pode ser classificado como descrito a seguir. Ele é exploratório, pois visa trazer maior familiaridade com o tema custos intangíveis. É aplicado, pois visa usar os valores obtidos para melhorar o processo de gestão de fatores intangíveis. É quali-quantitativo, pois se baseia na interpretação de visões sobre fatores intangíveis e na mensuração dos custos a ele associados. E quanto aos procedimentos é um estudo de caso, abordagem recomendada quando se busca conhecer um processo social enquanto ele ocorre, no caso a gestão dos custos intangíveis.

3.2 Coleta de evidências

A unidade de análise são os custos intangíveis relacionados ao fator intangível prioritário na Trensurb S/A que é uma empresa de serviços de transporte por meio de trens urbanos que liga as principais cidades da Região Metropolitana da cidade de Porto Alegre, RS. Para que a análise dos custos intangíveis fosse possível, os instrumentos de coleta de evidências utilizados são os seguintes:

Entrevistas não estruturadas: ocorreram com dez gerentes da organização para que todos relatassem individualmente sua percepção da gestão e citassem quais fatores intangíveis consideravam mais importantes. O objetivo das entrevistas realizadas foi buscar informações em relação à organização e ao fator intangível mais relevante por parte do gerente entrevistado, sendo essa técnica escolhida em virtude de o assunto ser consideravelmente desconhecido por parte da organização. A relação face a face com o entrevistado trouxe maior segurança para discorrer sobre intangíveis, de modo que, se houvesse dúvidas, elas seriam dirimidas ao longo da entrevista;

Gravações: todas as entrevistas foram gravadas e transcritas para facilitar a análise de conteúdo e a identificação dos fatores intangíveis citados pelos gerentes;

Observação direta: o pesquisador foi até a organização, durante a etapa das entrevistas e após a conclusão das mesmas, com o objetivo de conhecer o funcionamento da organização, os sistemas integrados existentes e os facilitadores ou complicadores que pudessem ocorrer no desenvolvimento dos trabalhos da pesquisa;

Documentos: foram analisados documentos internos da organização, tais como: relatórios de gestão, relatórios da diretoria, relatórios contábeis, panfletos informativos, pesquisas de satisfação de clientes, declarações formais da estratégia.

3.3 Análise das evidências

Para extrair as ideias principais das entrevistas foi realizada uma análise de conteúdo. Ela consistiu em buscar expressões recorrentes na fala dos gerentes entrevistados, referentes aos fatores intangíveis prioritários existentes na empresa. Esta técnica também foi utilizada na análise de documentos da empresa. Visou-se buscar informações contidas nas declarações da estratégia relacionadas, com pelo menos um dos fatores intangíveis apontados pelos gestores. Os fatores intangíveis identificados foram usados como categorias para a classificação dos termos encontrados nas declarações. A partir das relações existentes entre os conceitos de estratégia empresarial e os fatores intangíveis, elaborou-se um formulário facilitador. Este formulário é uma matriz de relações que usa uma escala de 1-5 para caracterizar a relação Fator intangível x Estratégia (conceitos) e foi usado para auxiliar na priorização dos fatores intangíveis elencados. Trata-se de uma escala de Likert de cinco pontos com alternativas de respostas que oscilam entre “Mínima relação” e “Máxima relação”. É importante ressaltar que, aliada à escala Likert, foi utilizada a escala de Guinta e Praizler (1993) com algumas adaptações, a seguir discutidas.

Mediante a atribuição de valores, pelos gestores, na matriz de relação, foi possível eleger o fator intangível prioritário para a empresa e aplicar os demais passos do modelo MMCI. A Matriz de Relações desenvolvida por este estudo está dividida em duas etapas: a primeira consiste em estabelecer uma lista de atributos, a serem elencados na primeira coluna da matriz. Na segunda, após sua identificação por meio de

entrevistas, os principais fatores intangíveis são colocados nas demais colunas (Quadro 2).

Quadro 2 – Matriz de Relações

Atributos	Fator Intangível A	Fator Intangível B	...	Fator Intangível N
Atributo 1				
Atributo 2				
Atributo 3				
...				
Atributo N				
Escore Total				

Fonte: Adaptado de Diehl (1997).

Em seguida, os gestores estabelecem, por meio de valores numéricos, a relação entre cada atributo e cada fator intangível, individualmente, preenchendo a célula correspondente da matriz (Atributo x Fator). A escala a ser usada contempla os seguintes valores, adaptada de Guinta e Praizler (1993): 1 = Mínima Relação; 2 = Média; 3 = Alta; 4 = Forte; 5 = Muito Forte. Após, são somados os valores para cada fator intangível.

Depois da análise por cada gestor da pesquisa, os resultados individuais serão compilados em uma única matriz que refletirá o somatório geral de todas as matrizes individuais dos envolvidos. A alternativa (Fator Intangível) que receber maior escore total de todos os atributos será o prioritário e para ele serão mensurados os custos intangíveis.

3.4 Limitações do método

As limitações acerca do método de estudo de caso são: os resultados encontrados devem ser considerados à luz da percepção dos gestores entrevistados e limitados à empresa objeto de estudo; em virtude de haver participação direta do pesquisador, pode haver um viés referente ao relato das observações de campo; por ser uma pesquisa qualitativa, nem todas as sentenças ou frases utilizadas na análise de conteúdo podem ter sido utilizadas da melhor forma possível, já que necessitam ser interpretadas e sua relação com cada fator intangível identificado.

4. Estudo de Caso

4.1 Seleção da empresa

Com o objetivo de executar a pesquisa, consideraram-se os seguintes requisitos para a que a Trensurb S/A fosse escolhida: interesse da organização no desenvolvimento do trabalho em virtude de estar participando do Prêmio Nacional da Associação Nacional de Transporte Público e por haver um item sobre intangíveis que deveria ser comentado no relatório para participação no referido prêmio; compatibilidade das características da organização com o objetivo do estudo, tendo em vista que a organização já fomentava a cultura do Custeio ABC e seus processos já haviam sido mapeados, facilitando o acesso e a coleta de dados a partir de um sistema próprio.

O processo iniciou-se pelo contato com o gerente de Planejamento, representante da empresa, que manifestou sua aprovação com os termos da pesquisa, além de tornar-se o mais importante facilitador para obtenção de informações junto às diversas áreas da organização. A empresa concordou com o formato proposto para a pesquisa e granjeou acesso a todas as informações necessárias.

4.2 Caracterização da empresa

A Empresa de Trens Urbanos de Porto Alegre S/A (Trensurb S/A) é uma empresa estatal federal de economia mista, vinculada ao Governo Federal, sendo este o principal acionista. A empresa foi fundada em 1980 e opera uma linha de trens urbanos no eixo Norte da Região Metropolitana de Porto Alegre, atendendo, diretamente, as populações dos municípios de Porto Alegre, Canoas, Esteio, Sapucaia do Sul e São Leopoldo. Encontra-se em ampliação a malha ferroviária para atender a cidade de Novo Hamburgo. Dispõe de uma frota de 25 trens, com capacidade para 1.080 pessoas cada. Transporta diariamente 154 mil passageiros, em média, nos dias úteis, o que corresponde a 52% do sistema interurbano; os outros 48% estão divididos entre as operadoras intermunicipais de transporte rodoviário que operam nesse eixo. Sua força de trabalho é composta por 1.247 pessoas.

O corpo gerencial é composto por 14 gestores de área, assim compreendidos: Gerência Jurídica; Gerência de Comunicação Integrada; Gerência de Planejamento; Gerência de Suprimento e Apoio; Gerência de Orçamento e Finanças; Gerência de Contabilidade e Patrimônio; Gerência de Mobilidade Urbana; Gerência de Projetos e Obras; Gerência de Informática; Gerência de Novos Negócios; Gerência de Recursos Humanos; Gerência de Operações; Gerência de Manutenções; e Gerência de Sistemas.

4.3 Aplicação do modelo

O modelo MMCI foi aplicado considerando as etapas apresentadas, detalhadamente, no Quadro 1.

a) PRIMEIRA ETAPA: Identificar os fatores intangíveis

Nessa etapa, o objetivo foi conhecer o histórico da organização e identificar o primeiro fator intangível na perspectiva desses gerentes. Foram realizadas entrevistas com dez gestores da organização. Eles têm em média 24 anos na empresa e desempenham funções de gerenciamento funcional. A coleta de evidências por esse meio foi realizada no período de agosto a outubro de 2008 e envolveu cerca de duas horas por gestor. As entrevistas ocorreram na sede da empresa nos horários disponibilizados para tal, realizadas em três momentos, a saber:

Primeiro: relato sobre a área de sua gerência, suas atribuições e os setores que estavam subordinados a eles; *segundo:* percepção pessoal do gestor de como ele vê a empresa e o que, no seu ponto de vista, a empresa sabe fazer de melhor; *terceiro:* qual Fator Intangível que no ponto de vista do gestor é mais importante.

Após as entrevistas, as anotações foram confrontadas com a transcrição de cada gravação. Desse processo extraiu-se a relação de Fatores Intangíveis mencionados pelos gerentes. Essa lista foi compilada a partir da análise de conteúdo. Isso permitiu identificar os signos recorrentes representativos dos Fatores Intangíveis, apresentados no Quadro 5. A título de ilustração, o gestor da área de planejamento, quando falava sobre o conhecimento interno e quando perguntado sobre qual o fator intangível prioritário, disse:

“Eu acho que essa inteligência interna (...) a gente identificou isso como principal.” Já o da área de sistemas, quando perguntado sobre qual o fator intangível mais importante, citou a imagem da empresa: “O que mais nos dignifica e o que me deixa orgulhoso é que na pesquisa de satisfação, em que a gente conseguiu 93,6% de aprovação dos usuários, eu acho que isso motiva a gente, a aprovação do usuário que é o nosso cliente final. Então esse conjunto de trabalhos que foram feitos, de cada gerente de cada um fazer a sua parte, que no fundo vai estar a satisfação do usuário”.

Para que se ter uma visão resumida das respostas, elaborou-se o Quadro 3, em que se apresentam os signos que representam os fatores intangíveis reconhecidos pelas entrevistas com os gestores da Trensurb S/A.

Quadro 3 – Relação de fatores intangíveis citados nas entrevistas com os gerentes

Gerente	Fatores intangíveis citados
1	Imagem da organização
2	Conhecimento interno
3	Inteligência em transporte; imagem da organização
4	Imagem da organização e caráter reestruturador da implantação de projetos
5	Conhecimento interno
6	Conhecimento interno
7	Imagem perante a sociedade; marca conhecida; conhecimento interno
8	Conhecimento interno
9	Imagem da organização; ganho para a sociedade pela existência do trem; pontualidade, limpeza; Mobilidade urbana
10	Conhecimento interno

Fonte: Diehl (1997).

Após a elaboração do quadro, notou-se acentuado alinhamento de ideias entre os gestores. As entrevistas foram individuais, não estruturadas, e as questões sobre o tema pesquisado foram apresentadas ao longo das conversas com cada um dos gestores das áreas. Isso dificultou a combinação de respostas ou indução na entrevista seguinte, reforçando a validade das evidências coletadas.

A partir das transcrições das gravações das entrevistas, foram identificados dois fatores intangíveis recorrentes nos discursos do corpo gerencial da Trensurb: a imagem da empresa e o conhecimento interno. Na sequência desenvolveu-se análise dos principais conceitos estratégicos da

organização, no sentido de identificar o fator intangível prioritário. Como afirma Oliveira (2007), as declarações de valores e políticas revelam a estratégia das organizações. Em vista disso, termos (palavras) relacionados à estratégia da organização foram usados como base para avaliar qual dentre os fatores intangíveis é prioritário, retirados das declarações formais da empresa a saber: missão, visão e valores constantes em seu site institucional. Com a finalidade de facilitar o processo de escolha entre os fatores intangíveis identificados, foi elaborado um Instrumento Facilitador de Priorização dos mesmos. Neste formulário, o gestor teve que definir um grau de relação entre o termo identificado e os fatores Imagem e Capital Intelectual ou Conhecimento interno. Para isso, havia uma escala que variava de 0 (zero – nenhuma relação) a 5 (cinco – Relação muito forte).

Posteriormente, este instrumento foi enviado por e-mail a todos os gerentes que participaram das entrevistas. Neste instrumento, estabelecia-se a confrontação e a necessidade de pontuação dos atributos identificados nas declarações de estratégia com os fatores intangíveis reconhecidos através das entrevistas pelos gestores. Cada gerente pontuou seu Instrumento Facilitador e remeteu novamente para o pesquisador por e-mail para que fossem compilados. A consolidação de todas as respostas está mostrada na Tabela 1.

**Tabela 1 – Compilação das respostas ao formulário facilitador –
escore total de cada fator intangível avaliado**

Atributos	Fatores intangíveis	
	Imagem	Capital intelectual ou conhecimento interno
1. Qualificar o atendimento	40	31
2. Expansão permanente	37	38
3. Transporte de passageiros	42	36
4. Modernização das instalações	39	34
5. Oferecer soluções de mobilidade urbana	38	34
6. Responsabilidade socioambiental	39	34
7. Ética nas relações	40	37
8. Comprometimento das pessoas	36	33
9. Pontualidade	39	31
10. Segurança	41	34
11. Desenvolvimento de políticas de gestão de pessoas	32	36
12. Aumentar a satisfação dos empregados	31	36
13. Transparência administrativa	37	38
14. Prospectar e desenvolver novos negócios	27	32

**Tabela 1 – Compilação das respostas ao formulário facilitador –
escore total de cada fator intangível avaliado**

(continuação)

Atributos	Fatores intangíveis	
	Imagem	Capital intelectual ou conhecimento interno
15. Reduzir e racionalizar gastos	33	39
16. Atualização tecnológica	37	39
17. Agilidade na solução de problemas	37	37
18. Desenvolver e implantar a gestão do conhecimento	30	39
19. Implantar a gestão da qualidade	37	37
20. Implantar a metodologia da gestão de projetos	32	37
21. Ajustar a estrutura organizacional e funcional	29	35
22. Estruturação da mobilidade urbana	33	34
23. Assegurar a melhoria do desempenho	33	37
Somatório	819	818

Percebeu-se pequena diferença entre a pontuação dos dois fatores; entretanto, como fator prioritário, os gestores escolheram a imagem externa da organização. Com esta etapa cumprida, a lacuna anteriormente identificada no MMCI fica atendida, pois foi possível identificar o Fator Intangível prioritário para a organização. De posse dessa informação, é possível, então, mensurar os custos intangíveis associados ao fator intangível Imagem, retomando-se então a aplicação do modelo MMCI original.

b) DA SEGUNDA À SÉTIMA ETAPA: Identificação das atividades e Mensuração dos custos de cada atividade.

Nessa etapa, foram identificadas as atividades a partir da consulta dos dados fornecidos pelo Sistema Interno de Custeio (SISCUT), elaborado em parceria da Trensurb S/A com a Universidade Federal do Rio Grande do Sul, cujos dados encontravam-se atualizados até outubro de 2008. O período de análise compreendeu de novembro de 2007 a outubro de 2008, proporcionando a análise dos últimos doze meses com dados completos no sistema. O SISCUT objetiva a integração entre os diversos sistemas de informação existentes na organização, além da mensuração do valor de cada processo, subprocesso ou atividade existente. O sistema é alimentado por outros sistemas com dados necessários para o cálculo das atividades que são desenvolvidas pela empresa como um todo.

A escolha das atividades a serem consideradas foi realizada a partir da lista existente no SISCUT, mediante entrevista com o gestor de contato (informante-chave). Este, elegeu entre as atividades disponíveis no sistema aquelas que contribuíram na formação da imagem.

Para o cálculo dos custos das atividades, o sistema utiliza dados do sistema SISCUT, software desenvolvido que busca a integração entre os diversos sistemas de informação existentes na Trensurb, mais especificamente entre o PLACOMP Contabilidade, PLACOMP Manutenção, SIGESP e FORPONTO, e, para tanto, mensalmente importam-se alguns dados de outros sistemas da empresa, referente ao mês anterior, a fim de alimentar o software, relacionando as atividades pertinentes de cada área. A partir disso, os funcionários responsáveis por cada processo indicam quanto de seu tempo dedicam a determinada atividade. É relacionado o valor-hora deste funcionário com o tempo dedicado a cada atividade, o que possibilita a mensuração do custo da atividade por setor. Além do custo por setor, o sistema oferece a possibilidade de saber, dentre as atividades existentes, qual setor ou setores que realizam determinada atividade e quanto cada um gera de custos para a respectiva atividade. Dessa maneira, podem-se totalizar as atividades de forma global e descobrir, também, quais os setores envolvidos em cada atividade mapeada.

O sistema SISCUT atende aos princípios fundamentais do modelo ABC, pois mapeia todas as atividades da organização, distribui os custos de estrutura mediante índices de atenção, que funcionam como direcionadores de custos. Ao mesmo tempo, calcula, após esta divisão, o custo de cada atividade/tarefa. Em face do exposto e conforme mencionado na seção 2.6, este sistema pode ser utilizado para a mensuração dos custos das atividades associadas à imagem da organização.

Resumidamente, o Quadro 4 mostra que as etapas 2 a 6 foram cumpridas utilizando-se os dados do sistema SISCUT fornecido pela empresa, facilitando a coleta de dados de custos relativos à imagem da organização, que foi o fator intangível eleito por seu corpo gerencial. A sétima etapa consistiu simplesmente da soma dos custos mensurados para cada atividade, como pode ser visto na Tabela 2.

Tabela 2 – Atividades relacionadas ao fator intangível Imagem e seus respectivos custos

Atividade	Custo em R\$
Administrar a venda.	869.930,80
Atender usuário nos bloqueios.	1.134.551,67
Atender e acompanhar deficientes nas estações.	1.703.313,48
Atender usuários diversos.	1.308.815,00
Controlar central de achados e perdidos.	14.197,98
Executar o processo de achados e perdidos no trem e nas estações.	261.304,71
Retirar objetos e animais da via.	472.857,49
Atender às reclamações dos usuários de integração.	28.522,05
Ouvir, registrar, encaminhar (sugestões, reclamações, informações e elogios) e elaborar respostas.	49.715,05
Interagir com a comunidade.	439.760,30
Monitorar educandos da Estação Educar.	13.091,05
Ministrar palestras em escolas.	40.403,71
Promover visitas de estudantes.	40.733,51
Fazer tratativas/ negociações com fornecedores.	339.274,89
TOTAL	6.716.471,69

Fonte: Adaptado do SISCUT (TRENSURB, 2009)

As etapas facilitadas pelo SISCUT são fundamentais para a mensuração dos custos intangíveis. Afinal, é a partir da utilização do sistema ABC que os custos intangíveis são mensurados. Em se tratando de uma organização que não possui um sistema integrado baseado nestes conceitos, as etapas devem ser executadas de forma manual, uma a uma, e o tempo exigido para aplicação do modelo torna-se bem maior.

Outra observação relevante é que a estratégia deverá estar voltada para algum fator intangível, numa intensidade que justifique a aplicação do Sistema de Custeio ABC, quando a realidade interna da empresa não estiver assim adaptada.

Quadro 4 – Etapas facilitadas com a utilização do SISCUT

Etapa	Descrição
1ª	Identificar os fatores intangíveis.
2ª	Identificar as atividades necessárias.
3ª	Relacionar os recursos utilizados às atividades necessárias.
4ª	Associar ao recurso uma medida de seu uso.
5ª	Selecionar um método de atribuição apropriado ao recurso, de acordo com a unidade de medição.
6ª	Medir os custos associados, identificando perdas.
7ª	Totalizar os custos associados.

Fonte: adaptado de Diehl (1997).

c) OITAVA ETAPA: Associar os custos intangíveis aos níveis de utilização dos recursos, bem como aos benefícios obtidos / esperados sobre os ativos intangíveis

Nessa etapa da análise, são feitas algumas considerações a respeito dos valores mencionados anteriormente. Os valores apresentados na Tabela 2, que totalizaram os custos relacionados com a imagem, foram aplicados no sentido de manter boa imagem da empresa perante a sociedade. Eles podem ser usados como indicador da imagem da empresa, tendo em vista que o nível geral de satisfação tem-se mantido praticamente constante, em torno de 95% de satisfação. Na etapa anterior, encontrou-se o custo total com a imagem no montante de R\$ 6.716.471,69. Dividindo-se pelo número total de usuários que utilizaram os trens no período analisado, tem-se:

$154.000 \text{ usuários por dia} \times 30 \text{ dias} \times 12 \text{ meses} = 55.440.000 \text{ usuários (1)}$

$R\$ 6.716.471,69 / 55.440.000 = R\$ 0,12 \text{ (doze centavos) por usuário (2)}$

De posse dos números da empresa e dos custos intangíveis associados à imagem da Trensurb S/A, poder-se-á fazer a seguinte relação: se um usuário possuiu entre os anos de 2007 e 2008 uma despesa média de R\$ 2,80, pode-se dizer que, destes, R\$ 0,12 são gastos para a manutenção da imagem da instituição para cada um.

d) NONA ETAPA: Gerenciar o uso dos recursos, buscando melhoria do processo

Foi realizada, até o presente momento, a mensuração dos custos intangíveis relacionados ao fator intangível: Imagem da Organização, eleito pelos gestores como sendo o fator intangível prioritário. Esta pesquisa não se preocupou em determinar se os custos são altos ou baixos, se os recursos empregados são suficientes ou insuficientes. Cabe à organização a análise dos respectivos números e sua interpretação, para que o uso dos recursos seja gerenciado com eficiência, que o processo daqui para frente seja melhorado e que os níveis de satisfação dos usuários cheguem em percentuais idealizados por todo o corpo executivo da Trensurb S/A. O conhecimento dos custos intangíveis relativos à Imagem da Organização pode ensejar melhor uso dos recursos enquanto mantém ou eleva o nível de satisfação dos usuários, indicador claramente relacionado com este fator intangível.

4.4 Análise do modelo

Pode-se comprovar a existência de fatores intangíveis importantes no ambiente da empresa, tais como os relacionados em Peskin e Halpern (1990), pois, além da imagem mercadológica positiva que foi o fator intangível prioritário e, portanto, teve seus custos mensurados, através das entrevistas com os gestores, pode-se encontrar outros, a saber: conhecimento de RH, motivação funcional e marca. Para cada um deles pode-se, em outros estudos, identificar os custos intangíveis relacionados.

Wernke e Bornia (2001), ao apresentarem uma classificação para custos associados a fatores intangíveis, trataram os custos intangíveis de imagem como sendo custos da qualidade, em virtude de acreditarem que a reputação e a credibilidade estão diretamente relacionadas à existência ou não de falhas, o que não foi confirmado no decorrer desta pesquisa. No desenvolvimento deste estudo, percebeu-se que, além das falhas que podem ou não ocorrer, existem outros atributos que conferem maior ou menor reputação e, por conseguinte, melhor imagem mercadológica que simplesmente a existência de falhas. Nas próprias pesquisas de satisfação dos usuários da Trensurb são observados outros atributos que não falhas mecânicas, que, quando ocorrem, causam caos no trânsito da Região Metropolitana de Porto Alegre, afetando a imagem da organização. Estas falhas – perda da reputação e perda da credibilidade – nem são citadas pelos usuários, conforme o relatório de pesquisa de 2008 (TRENURB, 2008), pois os demais

atributos, quando analisados em conjunto pelos usuários, satisfazem suas necessidades. Ademais, isso não são custos, são perdas, não sendo adequada a classificação dada pelo autor. Dessa forma, caberia uma classificação à parte no que diz respeito à imagem mercadológica positiva, em virtude de que este fator intangível é composto de vários atributos que, quando somados, formam o que o usuário, no caso da Trensurb, percebe ao usar o serviço.

Outro aspecto importante reside na questão que Sveiby (1998), quando trata da empresa voltada para o conhecimento, identifica como relações de ganho existentes em avaliar os intangíveis dentro dessa nova perspectiva. Analogamente, na questão da imagem da organização, quando se mensurou os custos intangíveis ou os gastos que a organização estudada teve ao tentar manter ao longo dos anos este fator intangível, pode-se observar que, a partir deste novo indicador poderão ser monitorados os ganhos ou perdas relacionados a este fator. A partir do estudo mais aprofundado, utilizando-se mais anos de análise e buscando-se uma correlação entre reais gastos e percentuais obtidos na satisfação dos usuários, essa relação de ganho que Sveiby (1998) menciona poderá ser transformada em indicadores permanentes de desempenho organizacional.

Pode-se observar que a organização desconhecia o tema e que houve resistência por parte dos gestores em manifestar sua opinião sobre os intangíveis, em um primeiro momento. Após o esclarecimento feito pelo pesquisador, os gestores ficaram mais à vontade. Por outro lado, embora este tema seja atual, a organização ainda não consegue identificar todos os fatores que norteiam sua atividade. Poderiam ser motivados outros encontros entre os gestores para debate do tema e análise do papel dos intangíveis na organização.

Outro aspecto interessante no desenvolvimento deste modelo é a questão da disponibilidade de acesso aos gestores. Foi bastante difícil reunir todos os gestores num mesmo período de tempo em virtude de contingencialmente a empresa estar envolvida com as obras de expansão da linha de trem até Novo Hamburgo. Outra observação importante é que a priorização dos fatores intangíveis poderia ser realizada num focus group e a eleição do fator prioritário poderia ser realizada numa única reunião, buscando o consenso de todos os gerentes. Esta técnica não pôde ser utilizada em virtude da não disponibilidade de todos estes gerentes num único momento,

fato que também deve ser observado em outros estudos. Porém, o uso do formulário facilitador auxiliou a contornar essa dificuldade ao oferecer aos gestores uma alternativa para a participação e permitindo trazer os dados necessários para a priorização.

Finalmente, o MMCI proposto por Diehl (1997) é aplicável. A priorização dos fatores intangíveis, proposta por esta pesquisa, auxilia na identificação dos fatores prioritários, para que se evite mensurar custos intangíveis de forma desnecessária. É interessante para a empresa que sejam mensurados os custos aplicados naqueles fatores que gerarão benefícios ou ganhos para ela, e não sendo interessante despender esforços em outros que não sejam estrategicamente relevantes.

5. Conclusão

O desenvolvimento do presente estudo estabeleceu como principal objetivo verificar a viabilidade da aplicação prática do modelo de mensuração dos custos intangíveis proposto por Diehl (1997). Para atingir esse objetivo utilizou-se como âmbito de estudo a empresa Trensurb S/A, empresa de transporte público no Rio Grande do Sul que utiliza o custeio ABC.

Os resultados mostram que o referido modelo pode ser aplicado no contexto investigado. O fator intangível detectado como o de maior prioridade, segundo a percepção dos gestores e de acordo com a metodologia adotada, foi a imagem da organização. Sobre este fator quantificaram-se os gastos aplicados, e pode-se observar que a utilização dessas informações na forma de um indicador torna a gestão melhor informada sobre um dos fatores que são importantes para a empresa e, portanto, para os gestores. Este indicador pode ser comparado com o nível de satisfação dos usuários do Trensurb. Porém, isoladamente, tem pouco significado. Seria interessante acompanhar a evolução do indicador vis-a-vis os níveis de satisfação. Estudos através de séries temporais proporcionariam conclusões mais incisivas frente a relação entre R\$ gasto com a imagem *versus* % de satisfação dos usuários.

Além da aplicação do modelo, foi possível aprofundar a discussão de custos intangíveis. O debate do tema com o corpo gerencial ensejou a preocupação em melhor entender os fatores e custos intangíveis presentes na empresa. Essas informações não eram, originalmente, percebidas pelos

gestores da empresa, e seu maior conhecimento possibilita um ganho marginal.

A aplicação do modelo MMCI procurou trazer à tona o que são os custos intangíveis e, sobretudo, o que são os fatores intangíveis. Outro aspecto que foi marcante no desenvolvimento deste estudo refere-se à discussão que surgiu por parte da empresa participante da pesquisa: os intangíveis existem; no entanto, não se costuma pensar na existência deles, ora por falta de informação, ora por falta de habilidade no trato de fatores não visíveis aos executivos, acostumados aos números da contabilidade tradicional.

A partir da discussão gerada, criou-se um indicador dentro da empresa, o qual será trabalhado e refinado para que seja utilizado em larga escala e a partir dele seja possível monitorar os índices de aceitação da empresa perante a sociedade. Embora o estudo seja limitado a uma organização, a significância dos valores obtidos enseja ao menos uma reflexão cuidadosa de acadêmicos e gestores. Aos primeiros, pode implicar a exigência de dedicar mais estudos ao tema, aspecto reforçado pela carência de pesquisas na área, como demonstrado no presente artigo. Aos segundos, indica a importância de, mesmo de forma imprecisa, considerar os gastos associados a fatores intangíveis, a par de sua dificuldade de mensuração. Nesse sentido, vale a observação de que melhor alguma informação (imprecisa) do que nenhuma.

Empresas que usam o método ABC têm maior facilidade na aplicação do modelo. A aplicação dele em organizações cujos conceitos de atividades não fazem parte do cotidiano da organização poderá dificultar a mensuração dos custos intangíveis existentes por esse modelo.

Os resultados encontrados somente serão utilizados pela empresa testada, não podendo servir de base para empresas de outros ramos de atividade nem do mesmo ramo. Os valores estão relacionados a decisões dos gestores desta organização, e irão variar de empresa para empresa.

Naturalmente, em vista de conter diversas etapas com caráter eminentemente qualitativo, os resultados obtidos, no presente estudo e mesmo nos demais que utilizem similar metodologia, têm que ser vistos com alguma reserva. Estudos qualitativos, como estes, têm forte dependência da percepção dos atores envolvidos, sejam pesquisados ou pesquisadores. Ainda assim, o valor dos mesmos pode ser reforçado por cuidados metodo-

lógicos e, de toda a forma, oferecem contribuições que seriam difíceis de obter por outros métodos, menos subjetivos. Feitas essas observações, é importante ressaltar que estudos como o presente contribuem no sentido de tornar mais explícitas e visíveis as crenças dos gestores, reveladas pelas informações sobre custos intangíveis demonstradas. Especificamente, no presente estudo, é possível perceber a importância dos custos associados ao fator intangível “imagem”, ilustrada pela magnitude dos valores envolvidos.

Em se tratando de um estudo que tem caráter exploratório, algumas limitações e cuidados devem ser destacados. Primeiro, os custos encontrados relativos à imagem são referentes à manutenção de um fator intangível já existente, mesmo não sendo identificados nem registrados pela contabilidade. Não são feitas inferências sobre valores para o desenvolvimento da imagem, por exemplo, porque outros critérios e outras atividades devem ser relacionados e custeados, e os dados levantados neste estudo para outro fim não podem ser diretamente utilizados.

Não se podem fazer relações entre custos com imagem da organização e percentuais de satisfação encontrados pelas pesquisas. Para tal análise, poderia se promover um estudo de séries temporais de custos comparados com as pesquisas, o que não foi objeto deste estudo.

A falta de participação maciça dos gestores da organização pode distorcer os dados, gerando fatores intangíveis que nem sempre representem completamente a decisão do corpo gerencial. Analogamente, a troca de gestores poderá alterar os dados obtidos, sobretudo na priorização dos fatores intangíveis. E, no mesmo sentido, alterações na estratégia da empresa poderão alterar o fator intangível prioritário, já que pela proposta deste estudo a relação entre estes elementos é direta.

A partir do que foi exposto até o presente momento, podem-se fazer algumas recomendações para trabalhos futuros: a realização de trabalhos com dados de custos com séries temporais e dados das pesquisas de satisfação dos usuários para buscar a correlação existente entre os valores gastos e os percentuais de satisfação obtidos. Tendo em vista que o fator conhecimento interno também foi bastante pontuado pelos gestores, outro trabalho poderá ser a mensuração desse fator intangível, que ficou em segundo lugar na preferência dos executivos. Um estudo que também poderia

contribuir seria identificar os custos intangíveis no desenvolvimento de fatores intangíveis, já que os apresentados neste estudo foram os de manutenção de um fator existente e já monitorado pela organização.

Por fim, este estudo não pretendeu esgotar o tema, mas avançar no meio acadêmico a discussão sobre custos intangíveis, fornecendo mais subsídios para seu conhecimento e sua mensuração. Assim, espera-se que, num futuro próximo, os custos intangíveis sejam de discussão não somente do meio acadêmico, mas também no meio empresarial.

Referências

- BARNEY, J. B. Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, v. 17, n. 1, p. 99-120, 1991.
- BORNIA, A. C. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. São Paulo: Atlas, 2009.
- CANADA, J. R.; SULLIVAN, W. G. *Economic and multiattribute evaluation of advanced manufacturing systems*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1989.
- DALLEDONNE, Jorge. *Gestão de serviços: a chave do sucesso nos negócios*. Rio de Janeiro: Senac Nacional, 2008.
- DIEHL, C. A. *Proposta de um sistema de avaliação de custos intangíveis*. Dissertação (Mestrado), Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre: UFRGS, 1997.
- _____. *Controle estratégico de custos: um modelo referencial avançado*. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: UFSC, 2004.
- FITZSIMMONS, James A.; FITZSIMMONS, Mona J. *Administração de serviços: operações, estratégias e tecnologia da informação*. 4. ed. São Paulo: Bookman, 2005.
- GOULART, A. M. C. O conceito de ativos na contabilidade: um fundamento a ser explorado. *Revista Contabilidade & Finanças*. São Paulo, USP, n. 28, p. 56, jan./abr. 2002.
- GUINTA, L. R.; PRAIZLER, N. C. *Manual de QFD: o uso de equipes para solucionar problemas e satisfazer clientes pelo desdobramento da função qualidade*. Rio de Janeiro: LTC, 1993.

- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2003.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *A Estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- MINTZBERG, Henry. *Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MOCHÓN, F. *Princípios de economia*. Trad. Thelma Guimarães. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- OLIVEIRA, D. P. R. *Estratégia empresarial & vantagem competitiva: como estabelecer, implementar e avaliar*. São Paulo: Atlas, 2007.
- PESKIN, M. I.; HALPERN, D. Non-Economic Intangibles Are Valuable. *Business Forum*, ABI / INFORM Global, v. 15, n. 3, p. 25, Summer 1990.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.
- SILVA, Edna Lúcia; MENEZES, Ester Muszkat. *Metodologia da pesquisa e elaboração da dissertação*. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.
- SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. *Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração*. São Paulo: Atlas, 2009.
- SVEIBY, K. E. *A nova riqueza das organizações: gerenciando e avaliando patrimônios de conhecimento*. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- TRENSURB. *Relatório de pesquisa de satisfação de usuários*. Documento Interno, 2008.
- TRENSURB. SISCUT – Sistema Interno de Custeio. TRENSURB/UFRGS, 2009. Programa de uso Interno.
- WERNKE, R.; BORNIA, A. C. *Considerações e comentários sobre custos (associados a ativos) intangíveis*. VIII Congresso Brasileiro de Custos. São Leopoldo, 2001.