

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE – FANESE
NÚCLEO DE PÓS GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – NPGE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO “LATO-SENSU”
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO ESTRATÉGICA DE
PESSOAS**

MARIA LACERDA CAMPOS

**TREINAMENTO, DESENVOLVIMENTO E A APROPRIAÇÃO DE
GASTOS NA PETROBRAS/UNIDADE DE NEGÓCIOS SERGIPE E
ALAGOAS: UM ESTUDO DE CASO NO PERÍODO DE 2007**

**ARACAJU
2008**

MARIA LACERDA CAMPOS

**TREINAMENTO, DESENVOLVIMENTO E A APROPRIAÇÃO DE
GASTOS NA PETROBRAS/UNIDADE DE NEGÓCIOS SERGIPE E
ALAGOAS: UM ESTUDO DE CASO NO PERÍODO DE 2007**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Núcleo de Pós-
Graduação e Extensão da Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe -
FANESE, como requisito para obtenção
do título de Especialista em Gestão
Estratégica de Pessoas.

Orientador: Prof. MsC Alcides A. de
Araújo Filho.

ARACAJU
2008

Campos, Maria Lacerda.

Treinamento, Desenvolvimento e a Apropriação de Gastos na Petrobras/Unidade de Negócios Sergipe e Alagoas: Um Estudo de Caso no período de 2007 / Maria Lacerda Campos – 2008.

100f.:il.

Monografia (Pós graduação) - Faculdade de Administração e Negócio de Sergipe, 2008.

Orientação: Prof. MsC Alcides A. de Araújo Filho.

1. Apropriação 2. Gastos 3. Treinamento

CDU 331.108.45:657.4

MARIA LACERDA CAMPOS

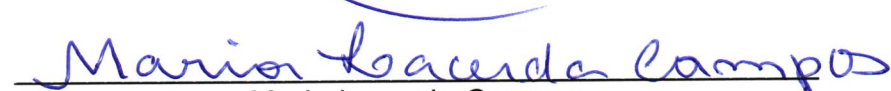
**TREINAMENTO, DESENVOLVIMENTO E A APROPRIAÇÃO DE
GASTOS NA PETROBRAS/UNIDADE DE NEGÓCIOS SERGIPE E
ALAGOAS: UM ESTUDO DE CASO NO PERÍODO DE 2007**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação e Extensão da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE como requisito para obtenção do título de Especialista em Gestão Estratégica de Pessoas.



Prof. MsC Alcides A. de Araújo Filho.

Coordenador do Curso



Maria Lacerda Campos
Aluna

Aprovada com média: _____

Aracaju (SE), _____ de _____ de 2008.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que me deu forças, dia após dia, e proporcionou todas as condições que me permitiram chegar até aqui.

Ao Prof. MsC Alcides A. de Araújo Filho, professor e orientador, pela sua dedicação, simplicidade, entusiasmo, carinho e competência nas suas orientações, sempre me indicando os caminhos e possibilidades na realização deste trabalho.

Aos Gerentes da Contabilidade da Petrobras – Marcos Antonio Silva Menezes, Luiz Gonzaga do Monte Teixeira, Rossella Lavínia Castagna T de Oliveira e Maria Celina da Rocha, pela aceitação e aprovação do meu projeto de pesquisa;

Ao Gerente da Petrobras/UN-SEAL/RH/DRH – Heli da Cunha Pedrosa, pelo apoio nos treinamentos e aprovação do meu projeto de pesquisa;

A todos os colegas Apropriadores e Representantes de Gastos da Petrobras/UN-SEAL, que contribuíram com idéias e sugestões valiosas na pesquisa, como, também, aos que não puderam responder o questionário.

A todos os colegas da CONTABILIDADE, especialmente Francineth, Kleber, Celina, Helton e Rossella, pela contribuição na elaboração do projeto e do questionário.

A professora Kátia Melo, pela grandiosa colaboração na realização desta pesquisa.

A todos os professores do Curso e aos funcionários da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE, pelos momentos felizes e empolgantes que passamos juntos.

A todos os colegas da PETROBRAS/UN-SEAL/RH/DRH, especialmente, Eulália, Isabel, Anderson, Maurício, Amorim, Cosmo, Jaqueline, Elaine e Rita, sempre presentes na coordenação e apoio durante a realização dos treinamentos.

A Rachel, Urquiza, Carlos e Francineth, pela parceria na realização dos treinamentos em 2007.

A minha irmã Dinha e minha secretária Jô, pelo incentivo e paciência, nos momentos de ansiedade e tensão para concluir este trabalho.

A Petrobras e seus funcionários que me formaram profissionalmente e contribuíram com dados e informações.

A todos, indistintamente, que contribuíram com o que podiam para a realização desta monografia.

*"Mais do que qualquer outro fator, é da persistência
que o sucesso precisa para acontecer."*

Ralph Marston

RESUMO

O presente trabalho trata-se de estudo de caso, cuja proposta foi analisar, junto com os apropriadores e analistas de gastos, de que forma o treinamento e desenvolvimento poderia auxiliá-los na execução dessas tarefas, visando a uma melhoria nas apropriações dos gastos e, em consequência, na qualidade das informações contábeis e gerenciais e, até mesmo, nos treinamentos existentes. O procedimento metodológico foi dividido em dois momentos: levantamento bibliográfico e pesquisa de campo. O campo de pesquisa foi a Petrobras/Unidade de Negócios Sergipe e Alagoas – UNSEAL. Os sujeitos respondentes foram 68 funcionários, sendo 19 representantes de custos e 21 representantes e apropriadores de custos e 28 apropriadores. A abordagem utilizada foi uma junção da pesquisa quantitativa e qualitativa, integrando pontos de vista, métodos e técnicas. De modo geral, a pesquisa revelou as contribuições do treinamento desenvolvido na referida unidade, como também as dificuldades no processo de apropriação e análise de custos vivenciadas pelos sujeitos da pesquisa. Foram identificados os erros mais recorrentes no processo de apropriação de gastos, sendo o principal a apropriação de gastos em objetos de custos indevidos, cujas causas estão, principalmente, associadas à falta de conhecimento/treinamento nos módulos do SAP R/3, à falta de prioridade/importância na execução das tarefas e a de integração entre as pessoas nos diversos módulos do sistema. Conclui-se que a correta apropriação de gastos é imprescindível para o bom desempenho da empresa, pois possibilita a adequação correta de suas atividades e processos, otimização de custos, maior qualidade e confiabilidade nas informações geradas e veiculadas ao seu público de interesse, maximização do resultado, redução do retrabalho, e melhoria da satisfação e motivação dos empregados. Espera-se que esta pesquisa e suas sugestões possibilitem maiores e melhores resultados à empresa.

PALAVRAS-CHAVE: Apropriação. Gastos. Treinamento.

ABSTRACT

The present work consists on a case study, whose proposal was to analyze, together with the Expenses Users and annalists, in which way the training and development could help them in the performance of these tasks, aiming a improvement in the usage of the expenses and, consequently, on the accounting and management information quality and, even, in the existing trainings. The methodological proceeding was divided in two moments: bibliographic research and field survey. The research field was Petrobras/Sergipe and Alagoas Business Unit – UNSEAL. The subjects who answer were 68 employees, in which 19 were costs representative and 21 representative and cost users and 28 users. The approach used was a junction of quantity and quality research, integrating point of views, methods and techniques. In a general way, the research revealed the training contributions developed in the mentioned unit, as well as the difficulties in the process of use and analyzes of costs experienced by the research subjects. There were identified the most occurring mistakes in the use of expenses process, being the main usage the expenses use in objects with non identified costs, whose causes are, mostly, associated to the lack of knowledge/training in the modules of SAP R/3, the lack of priority/importance in the performance of the tasks and the integration among the people in the several system modules.

It can be concluded that the correct usage of expenses is indispensable to a good performance of the company, because it makes possible the correct usage of its activities and processes, reducing costs, higher quality and trustability on the generated and disseminated information to its public of interest, improving the result, reduction of repeating tasks, and improvement on the satisfaction and motivation of the employees. It is expected that this research and its suggestions make possible bigger and better results to the company.

PALAVRAS-CHAVE: Usage. Expenses. Training.

FIGURAS

Figura 1 – Etapas do treinamento.....	30
Figura 2 – Mudanças de comportamento através do treinamento.....	33
Figura 3 - Relação Entre Recursos, Atividades e Objetos de Custos.....	47
Figura 4 – SAP/3 – Base Integrada.....	54
Figura 5 – Estrutura dos Centros de Custos.....	56
Figura 6 – Estrutura Organizacional da Petrobras.....	67

GRÁFICOS

Gráfico 1 – Você é empregado próprio?.....	71
Gráfico 2 – Tempo de Serviço.....	72
Gráfico 3 – Idade.....	73
Gráfico 4 – Escolaridade.....	73
Gráfico 5 – Importância do treinamento.....	74
Gráfico 6 – Realização das tarefas I.....	75
Gráfico 7 – Realização das tarefas II.....	75

QUADROS

Quadro 1 – Desenho do programa de treinamento.....	31
Quadro 2 – Constituição da Empresa Petrobras.....	69
Quadro 3 - Erros de apropriações.....	76
Quadro 4 – Causas das Ocorrências de Erros	77

TABELAS

Tabela 1 – Você é empregado próprio?.....	71
Tabela 2 – Tempo de Serviço.....	72
Tabela 3 – Idade.....	72
Tabela 4 – Escolaridade.....	73
Tabela 5 – Importância do treinamento.....	74
Tabela 6 – Realização das tarefas I.....	75
Tabela 7 – Realização das tarefas II.....	75

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	15
1.1 Objetivos.....	18
1.1.1 Objetivo Geral.....	18
1.1.2 Objetivos Específicos.....	19
1.2 Justificativa	19
2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS.....	21
2.1 A Moderna Gestão de Pessoas.....	21
2.2 O Treinamento: aspectos conceituais.....	27
2.3 Processo de Treinamento.....	30
2.3.1 – Etapas do Treinamento	
2.3.1.1 O Diagnóstico.....	31
2.3.1.2 O Desenho do programa de treinamento.....	31
2.3.1.3 Condução ou aplicação do programa de treinamento.....	32
2.3.1.4 Avaliação do Programa de Treinamento.....	35
2.4 Contabilidade de Custos.....	37
2.4.1 Definição de contabilidade de custos.....	37
2.4.2 Métodos de custeio.....	42
2.4.2.1 Custeio direto.....	43
2.4.2.2 Custeio Indireto.....	44
2.4.2.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC).....	45
2.5 A Contabilidade de Custos – Sistema SAP R/3.....	51
3 METODOLOGIA.....	61
3.1 Tipo de Pesquisa.....	61
3.1.1 As pesquisas quanto aos fins e aos meios.....	61
3.2 Método e Instrumentos de Coleta de Dados.....	62
3.3 Delimitação do Universo/Amostra.....	63
3.4 Abordagem e Procedimentos Metodológicos.....	64

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	65
4.1 Caracterização da Organização em Estudo.....	66
4.1.1 Unidade de Negócios Sergipe e Alagoas – UN-SEAL.....	69
4.1.2 Contabilidade, Gerência de Suporte Contábil, Contabilidade Nordeste, Sergipe Alagoas.....	70
4.2 Discussão dos Resultados.....	70
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	86
REFERÊNCIAS.....	92
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO.....	94
APÊNDICE B – CURSOS PARA REPRESENTANTES DE CUSTOS.....	97
APÊNDICE C - CURSOS PARA APROPRIADORES DE CUSTOS.....	98
APÊNDICE D - ROTEIRO PARA ANÁLISE DE GASTOS.....	100

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – *Activity – Based Costing*

ARH - Área de Recursos Humanos

CCA - Contabilidade de Centros de Custos:

CO - Módulo de Controlling (Contabilidade de Custos)

ERP - Enterprise Resource Planning

FI - Módulo de Contabilidade Financeira

HR - Recursos Humanos

IS - Módulo Soluções Industriais

MM - Módulo de Logística de Materiais, Equipamentos e Serviços.

PA - Análise de Rentabilidade

PC - Custeio de Produtos

PCA - Contabilidade de Centro de Lucro

PEP- Plano de Estrutura de Projeto

PM - Módulo de Gestão da Manutenção

PP - Módulo de Produção

P S - Módulo de Empreendimentos

QM - Módulo de Gestão da Qualidade

SAP -Sistema Integrado

SD - Módulo Vendas e Distribuição

T&D - Treinamento e Desenvolvimento

UN-SEAL - Unidade de Negócios Sergipe e Alagoas

WF - Workflow

1 INTRODUÇÃO

A Gestão de Pessoas tem assumido um papel cada vez mais importante na administração das empresas. Ela tem como objetivo fundamental tornar a relação entre o capital e o trabalho, no âmbito das organizações, a mais produtiva e menos conflituosa possível. O papel estratégico que a formação do capital humano desempenha nas relações empresariais modernas é visível. Cada vez mais, os profissionais que exercem funções de liderança e de disseminação de conhecimentos, necessitam de ferramentas adequadas aos momentos de instabilidade e mudanças, com os quais se deparam no dia a dia, pois é através das pessoas que as empresas produzem, crescem e atingem os desejados e imprescindíveis resultados.

Vive-se hoje num mundo de constantes mudanças e é necessário estar preparado para conhecer os desafios desses novos tempos e, principalmente, vivenciá-los com intensidade. Isto é algo vital para a sobrevivência e desenvolvimento das organizações.

No mundo desenvolvido, no qual as empresas estão buscando melhorias tecnológicas, é preciso encontrar o diferencial e, assim, ser cada vez mais competitiva e preparada para atender todas as exigências que lhes são feitas.

Valorizar o capital humano requer que as empresas estejam preparadas para as mudanças ocorridas. Esse tipo de capital faz com que o homem seja o diferencial procurado pelas organizações.

O processo de Treinamento e Desenvolvimento (T&D), que é um subsistema da Gestão de Pessoas, é uma das mais poderosas ferramentas de transformação nas organizações.

Através do treinamento, as pessoas aperfeiçoam suas habilidades, podendo desempenhá-las de uma forma adequada, criativa, melhorando sua eficiência dentro da empresa, ficando adaptadas a uma vida profissional, tornando-se assim motivadas para lutar pelo desenvolvimento da organização e delas próprias. Quando há empregados motivados, treinados, orientados, bem assessorados e conscientes da importância do seu papel ocorrerá crescimento, aumento de produtividade, desenvolvimento tecnológico e atingimento das metas e dos objetivos da empresa e dos colaboradores.

Antigamente, muitos processos e tarefas eram executados sem que houvesse a necessidade de dar treinamento específico para tal fim. Nos dias atuais, entretanto, é muito difícil para qualquer tipo de organização, não ter o seu pessoal apto a fazer certos processos e utilizar certas técnicas e tecnologias, pois muitas atividades cresceram ou se modificaram de tal forma que não podem mais ser executadas sem que haja um treinamento específico.

Com a evolução tecnológica, muitas atividades foram criadas ou modificadas, por conveniência ou como consequência de tal evolução. Hoje, o T&D age diretamente no trabalho, independentemente da área, pois é uma educação profissional mais específica do que a formação e o aperfeiçoamento profissional. O treinamento é um processo educacional para gerar mudanças de comportamento, visto que o foco da empresa é gerar resultados.

Essa evolução também foi muito significativa na área contábil, pois o crescimento dos negócios, em complexidade e em diversidade geográfica, levou os administradores a aperfeiçoar em seus sistemas contábeis, possibilitando o aumento das informações necessárias às várias decisões gerenciais, incluindo desempenho, avaliação, planejamento e controle.

Por conta disso, o estudo e a prática da contabilidade gerencial foram desenvolvidos para produzir esses sistemas e fornecer informações necessárias para a tomada de decisões gerenciais.

A Petrobras, buscando sempre a melhoria de seus controles internos e a unificação e atualização de seus sistemas, em outubro de 2004, implementou um dos projetos mais ousados de sua gestão, que foi a implantação do sistema SAP R/3 – onde se utiliza uma solução do tipo ERP – *Enterprise Resource Planning* como Sistema Integrado de Gestão Empresarial. A principal característica dessa solução é a sua capacidade de suportar praticamente todas as funções, de forma integrada, seguindo o fluxo natural das atividades e processos da empresa, organizando as informações, de modo que todos os funcionários envolvidos possam utilizá-las imediatamente após a sua geração. O *software* utilizado pela Petrobras nessa solução é o R3, que opera em tempo real em 3 dimensões: Banco de dados, Servidor de aplicação e Estação do usuário.

O SAP R/3 é tecnologicamente avançado, flexível e é composto de vários módulos de aplicações que dão suporte às transações de negócios da empresa e substituiu muitos sistemas existentes, até então.

Cada módulo abrange uma área de negócios específica, como: FI - Contabilidade Financeira, AA - Ativo Fixo (Imobilizado), CO - Contabilidade de Custos/Gerencial, HR - Recursos Humanos, MM - Logística de Materiais e Serviços, PM Planejamento Manutenção, PP Planejamento da Produção, PS Gestão de Empreendimentos (projetos), QM - Gestão da Qualidade, SD - Vendas e Distribuição, WF - *Workflow* (Ferramenta de execução e controle de atividades cruzadas), IS - OIL - Conjunto Soluções Industriais.

Essa integração entre os módulos, facilitou que o registro e a apropriação dos gastos fossem realizados por pessoas que têm pouco conhecimento dos processos e dos módulos do sistema. Isso ampliou a possibilidade de ocorrência de erros de apropriações, como também gerou a necessidade de melhor capacitar os empregados, que atuam na realização das tarefas de apropriação (os Apropriadores) e Análise de gastos (os Representantes/ Analistas de gastos), em um conhecimento mais amplo dos diversos módulos do sistema, em especial, o módulo de CO-Contabilidade de custos, dos objetos de custos que eles podem utilizar na apropriação, dos dados mestres de CO, das formas de repasse de gastos entre as gerências, como também, conscientizá-los, sobre os impactos e as conseqüências dos erros de apropriação para a Petrobras, tanto numa visão interna, como externa.

A pesquisadora, atuando na área de Contabilidade Gerencial, exerce, dentre outras, as atividades de assessoramento/orientações e treinamentos, preocupou-se em realizar este estudo de caso, cuja proposta será analisar, junto com os Apropriadores e Representantes/Analistas de gastos, de que forma o treinamento e desenvolvimento poderá auxiliá-los na execução dessas tarefas, de modo que se consiga uma melhoria nas apropriações dos gastos e, em conseqüência, na qualidade das informações contábeis e gerenciais e, até mesmo, no formato e condução dos treinamentos existentes.

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo Geral

Analisar a importância do treinamento e desenvolvimento para a correta apropriação de gastos.

1.1.2 Objetivos Específicos

- Verificar os principais erros de apropriação de gastos;
- Identificar as principais causas dos erros de apropriações;
- Identificar quais os treinamentos são necessários para os Apropriadores e Analistas de Gastos;
- Identificar se os empregados que foram treinados como Apropriadores e Analistas de Gastos, em 2007, estão, realmente, atuando na área de apropriação/análise de gastos.

1.2 Justificativa

A Petrobras oferece aos seus empregados muitas oportunidades de crescimento e desenvolvimento, através de programas de treinamentos. Apesar desses esforços, verifica-se que algumas ações ainda precisam ser melhoradas em determinadas áreas, como é o caso da apropriação e análise de gastos. A proposta deste estudo será identificar, junto aos apropriadores e representantes/analistas de gastos, de que forma o treinamento e desenvolvimento poderá auxiliá-los no desempenho das atividades de apropriação e análise de gastos, de modo que possa contribuir para a redução dos erros de apropriação e para o aperfeiçoamento da qualidade das informações de custos, pois, com isso, se espera atingir um dos objetivos constantes no planejamento estratégico da Petrobras que é "zelar pela correta apropriação e análise de gastos e receitas".

A escolha do tema se deu em virtude de a autora, aqui pesquisadora, fazer parte do quadro de funcionários da Petrobras, lotada na Contabilidade, Gerência de Suporte Contábil, Contabilidade Nordeste, Sergipe e Alagoas (CONTABILIDADE/GESUC/CNE/SE), onde exerce a função de Contadora, há 16

Contadora, há 16 anos, e executa, dentre outras, as atividades de Orientação, Assessoramento e Treinamento de Contabilidade de Custos e Gerencial, aos empregados da Petrobras/Unidade de Negócios Sergipe e Alagoas – UNSEAL e a Fábrica de Fertilizantes Nitrogenados – FAFEN-SE, que atuam na área de apropriação e análise de gastos.

Por buscar sempre o crescimento pessoal e profissional, gostar muito da área em que atua, ter facilidade de se comunicar e interagir com pessoas, a funcionária se interessou em fazer o curso de Pós-Graduação em Gestão Estratégica de Pessoas, ofertado pela Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE, acreditando que poderia aprender novas técnicas de ensino, dinâmicas de grupo e desenvolver novas habilidades e competências que aperfeiçoariam ainda mais os treinamentos e o desempenho de suas tarefas diárias, com reflexos positivos para a UN - SEAL e até para outras Unidades da Empresa.

A elaboração desta monografia é uma exigência do curso citado. Neste TCC - Trabalho de Conclusão de Curso apresentar-se-ão sugestões que, se implementadas, poderão resolver algumas questões e deficiências observadas nos treinamentos, foco deste estudo, bem como nos dos anos anteriores.

2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS

Este capítulo traz uma discussão teórica sobre as temáticas, gestão de pessoas, treinamento e desenvolvimento e contabilidade de custos, formado com o auxílio do levantamento bibliográfico, dialogando num esforço contínuo com autores como Boog, Chiavenato, Costa, Ferreira, Oliveira, Crozatti, Crepaldi, Iudicibus e outros que tratam destes temas, a fim de analisar a relevância do treinamento e desenvolvimento de pessoal em um mercado competitivo, como também os objetivos do treinamento e a eficácia de sua execução à melhoria dos processos organizacionais.

2.1 A Moderna Gestão de Pessoas

A atual fase da economia mundial, combinada com as novas tecnologias desenvolvidas na área de Gestão de Pessoas, vem exigindo, de todos os setores produtivos e administrativos das organizações, contínuas adaptações em suas estruturas organizacionais, a fim de acompanhar a agilidade dos processos e das solicitações dos clientes.

Desse modo, o diferencial entre as empresas, segundo Chiavenato (2004), não são mais as máquinas utilizadas no processo produtivo, mas, sim, o somatório do conhecimento coletivo gerado e adquirido, as habilidades criativas e inovadoras, os valores, atitudes e motivação das pessoas que as integram, grau de satisfação dos colaboradores e clientes externos e os programas de treinamento desenvolvidos.

Neste contexto, só com pessoas capacitadas é possível conseguir criar um clima de inovação que possa levar as empresas a vencerem os constantes desafios que são colocados pelas mudanças nos mercados. Com isso, o T&D é uma das mais poderosas ferramentas de transformação no mundo organizacional.

Diante dessa nova realidade, as empresas precisam estar atentas e, mais do que isso, precisam estar preparadas para treinar e desenvolver seus colaboradores, pois estes devem saber utilizar, consciente e corretamente, todas as possibilidades que o mundo moderno traz como opção para tornar o seu desempenho mais dinâmico.

O desenvolvimento de pessoas representa o principal ativo da empresa a ser mobilizado para utilizar eficientemente os demais recursos da organização em busca dos resultados positivos da empresa.

Segundo Ferreira (2002, p. 87),

Para atender as expectativas do negócio, o desenvolvimento de pessoas tem a missão de buscar a qualidade, a competência e o desempenho no nível da capacidade profissional requerida pelos desafios do empreendimento empresarial e as características do mercado, tanto no presente como no futuro. Em contra partida a empresa retribui a seus recursos humanos oportunidades de trabalho e a possibilidade de desenvolvimento e realização profissional.

Portanto, a nova gestão de pessoas precisa mais do que simples mudanças nas estruturas organizacionais: requer mudanças de paradigma que fundamente a construção de uma proposta empresarial e o desenvolvimento de uma gestão diferente da que era desenvolvida. Essa mudança paradigmática deve ser emergente da nova sociedade do conhecimento, que, por sua vez, fundamenta a concepção de qualidade na empresa e define seu tipo de gestão empresarial.

De acordo com Tachizawa *et al* (2001, p. 219),

O desenvolvimento de pessoal representa um conjunto de atividades e processos cujo objetivo é explorar o potencial de aprendizagem e a capacidade produtiva do ser humano nas organizações. Visa à aquisição de novas habilidades e novos conhecimentos e à modificação de comportamentos e atitudes. Procura definir métodos e procedimentos que possibilitem maximizar o desempenho profissional e elevar os níveis de motivação para o trabalho. Um plano de desenvolvimento motiva as pessoas da organização, cria perspectivas de evolução e contribui para a melhoria dos resultados.

As características das organizações em plena *Era da Informação* são a redução dos níveis hierárquicos e a descentralização, autocontrole do desempenho pelas próprias pessoas, cargos mutáveis e tarefas cada vez mais complexas e diferenciadas, mas não individualizadas e, sim, desempenhadas por equipes multifuncionais. Busca-se cada vez mais um modelo dinâmico e inovador.

A Gestão de Pessoas é, conforme Chiavenato (2004), um ponto de convergência de todas as áreas da organização no que diz respeito à obtenção de resultados. É ela que forma quadros e os desenvolve, até o limite de sua capacidade, garantindo a continuidade e o crescimento da empresa.

Para Chiavenato (2004, p.10), a gestão de pessoas significa conquistar e manter pessoas na organização, trabalhando e dando o máximo de si, com uma atitude positiva e favorável. A ARH - Área de Recursos Humanos está ligada à conquista e manutenção de pessoas na organização, trabalhando com atitude pró-ativa e favorável e de forma eficiente para a conquista dos objetivos da organização.

Já na concepção de Gil (2002, p. 17), "Gestão de pessoas é a função gerencial que visa à cooperação das pessoas que atuam nas organizações para o alcance dos objetivos tanto organizacionais quanto individuais".

Pessoas que deixaram de ser consideradas como recursos organizacionais, para serem abordadas como seres dotados de conhecimentos, talentos, aspirações

e percepções, são os novos colaboradores e parceiros internos do negócio da empresa.

Por gestão de pessoas, Tachizawa (2001, p. 19) entende um processo de gestão descentralizada, apoiada nos gestores responsáveis, cada qual em sua área, pelas atividades fim e atividades meio das organizações.

Nas organizações, as pessoas são os mais importantes e valiosos recursos porque pensam, idealizam, criam e transformam recursos. Todo e qualquer processo que envolva indivíduos e trabalho precisa usar métodos científico, para que, no final, se obtenha resultados mais positivos que possam ser transformados em maior produtividade, mais qualidade e mais possibilidade de sobrevivência da organização.

Sendo assim, a Área de Recursos Humanos - ARH é uma forma de fazer com que as organizações e pessoas se unam para estarem em perfeita sintonia. A organização sem pessoas jamais existiria, pois são estas que criam, desenvolvem, interagem, por isso, são chamadas de capital intelectual¹ da empresa.

Administração de Recursos Humanos consiste no planejamento, na organização, no desenvolvimento, na coordenação e no controle de técnicas capazes de promover o desempenho eficiente do pessoal; ao mesmo tempo em que a organização representa o meio que permite as pessoas que com ela colaboram, alcançar os objetivos individuais relacionados direta ou indiretamente com o trabalho (CHIAVENATO, 2004, p. 162).

¹ Conforme Chiavenato (2004), a teoria do Capital Intelectual é uma derivação da Teoria Neoclássica e, ao mesmo tempo, uma atualização da teoria liberal do indivíduo livre, soberano e racional. Com a crise do modelo taylorista-fordista, ela ressurgiu, associada à redefinição das relações de trabalho na empresa e do papel do sistema educacional.

O capital financeiro deixou de ser o recurso mais importante, cedendo lugar ao conhecimento. As pessoas e seus conhecimentos e habilidades mentais passam a ser a principal base da nova organização:

Nestes tempos em que a criatividade está em evidência, as organizações devem aproveitar o que, talvez, passasse despercebido, o talento humano, não somente aquele talento dos executivos e seus mega-projetos, sem desmerecê-los, mas os dos seus colaboradores (CHIAVENATO, 2004, p. 31).

Fica muito evidente que nas organizações existem seres pensantes, desde o vigia até o alto executivo. Diz-se isso porque há organizações que consideram somente seus altos executivos como talentos, esquecendo-se que, na frente de batalha, está seu colaborador que sabe, melhor do que ninguém, o que de fato o ajudará a executar da melhor maneira o seu trabalho e com qualidade.

Atualmente, as organizações empenham-se para enfrentar os desafios das mudanças e, neste momento, a ênfase maior é no talento humano, essencial para o sucesso de uma empresa.

A instituição que ficará no mercado será aquela que tiver "o time" de colaboradores ativos e participativos: os seus talentos. Sendo assim, pode-se concordar com Chiavenato (2004), que afirma que a base da excelência empresarial no atual contexto é o capital humano, ou seja, o talento humano.

Além disso, o nível de complexidade existente na sociedade organizacional requer do gestor um novo papel, ou seja, além de supervisionar o conjunto de operações da organização pela qual é responsável, deverá dedicar-se mais à tarefa de conceber e planejar o futuro; isto é, administrar os recursos necessários para efetuar a transição de um estágio atual da organização para um estado desejado no futuro, a fim de garantir a sobrevivência, o desenvolvimento, o bem-estar e a perpetuidade da organização.

Nesta perspectiva, as organizações, ao criarem e enfrentarem situações de maior complexidade tem extrapolado o papel para o qual são criadas, quais sejam, o de instrumentos voltados para a satisfação de seus proprietários, da clientela, dos colaboradores e dos contribuintes.

Segundo Ferreira (2002), para atender as expectativas do negócio, a Gestão de Pessoas tem a missão de buscar a qualidade, a competência e o desempenho no nível da capacidade profissional requerida pelos desafios do empreendimento empresarial e pelas características do mercado, tanto no presente como no futuro. Em contrapartida, a empresa retribui aos seus recursos humanos com oportunidades de trabalho e a possibilidade de desenvolvimento, treinamento e realização profissional.

De acordo com Marelo (2001), uma organização deverá recrutar os melhores candidatos aos cargos oferecidos, escolhendo os mais capazes dentre eles. Depois, será necessário mantê-los num sistema de trabalho em que se sintam satisfeitos, estimulados, treinados, congregados, aperfeiçoem-se e permaneçam, física e psicologicamente, saudáveis. Para que isso seja possível, a empresa deverá valer-se de uma administração de pessoal moderna e eficiente, desenvolvendo, constantemente, programas de treinamento.

O mundo globalizado e a grande concorrência da corrida capitalista estão atuando de forma peculiar sobre o mercado e é importante que o profissional possua diferenciais que lhe possibilite conseguir e alcançar desenvolvimento e ascensão na empresa.

É necessário que os colaboradores aceitem as coisas que não podem mudar e possuam bastante coragem para mudar as que podem, diferenciando uma das outras. (KROCHNERT, 2001). A importância desta questão é que o treinamento

tanto poderá ajudar no desenvolvimento do trabalhador, como no da própria empresa, já que a empresa só progride se as pessoas que nela trabalham forem eficientes. Assim, o aumento da competitividade, aliado ao contínuo avanço da tecnologia, faz com que as empresas passem a se preocupar com o freqüente aperfeiçoamento de seus colaboradores.

2.2 O Treinamento: aspectos conceituais

O treinamento é considerado uma ferramenta de extrema importância para as organizações. A razão de tal importância é porque se constitui em um processo, cujo foco, é melhorar o desempenho de todas as pessoas que trabalham na empresa, na implementação e operacionalização de ações mercadológicas.

A palavra treinamento tem muitos significados. Alguns especialistas consideram o treinamento como um meio para desenvolver a força de trabalho das organizações. Outros interpretam mais amplamente, considerando-o como ferramenta para um adequado desempenho no cargo e estendendo o conceito para uma nivelção intelectual através da educação geral. Outros autores, como Ferreira (2002), referem-se à uma área genérica, chamada desenvolvimento, a qual se divide em: educação e treinamento. O treinamento significa o preparo da pessoa para o cargo, enquanto o propósito da educação é preparar a pessoa para o ambiente dentro ou fora do seu trabalho.

O treinamento, antigamente, era usado por alguns especialistas de RH para adequar cada pessoa ao seu cargo. Nos dias atuais, ele é usado para se obter o melhor desempenho do cargo que consiste em um processo pelo qual a pessoa é preparada para render o máximo, com qualidade, nas tarefas específicas do cargo que deve ocupar, a fim de proporcionar competências para que ela se torne mais

produtiva, criativa e inovadora. Contribuindo para os objetivos organizacionais voltados para o resultado do negócio.

Vários autores propõem definições para treinamento de pessoal, Chiavenato (2004, p. 338) o define como sendo: "O processo pelo qual a pessoa é preparada para desempenhar de maneira excelente as tarefas específicas do cargo que deve ocupar". Segundo Goldstein (2001, p. 508), treinamento é a "... aquisição sistemática de atitudes, conceitos, conhecimentos, regras e habilidades que resultam em uma melhoria de desempenho no trabalho".

Observa-se que o treinamento é utilizado com o intuito de aumentar as competências individuais com objetivos estratégicos organizacionais, esperando maior impacto das habilidades adquiridas no trabalho e, por consequência, nas competências da organização.

De acordo com Kamel (apud BOOG 2006, p. 209),

Treinar significa preparar uma pessoa ou um grupo de pessoas para executar determinada(s) tarefa(s), seja qual for a natureza desta(s) tarefa(s). Hoje em dia, treinar alguém para executar uma tarefa mais elaborada é algo fundamental, pois o número de técnicas, ferramentas e utensílios que as pessoas dispõem para executarem suas tarefas da melhor forma possível é muito grande. Além disso, ainda é necessário salientar que o treinamento não ensina somente a usar ferramentas, mas também (e, em muitos casos, principalmente) a Interagir com as pessoas envolvidas na(s) tarefa(s), nos mais diversos níveis existentes e necessários.

Para Flippo apud Boog (2006, p. 211), "... treinamento é o ato de aumentar o conhecimento e perícia de um empregado para o desempenho de um determinado cargo ou trabalho".

Sendo assim, o treinamento é um ato intencional de fornecer os meios para possibilitar a aprendizagem. Por sua vez, a aprendizagem é um fenômeno que surge dentro do indivíduo como resultado dos esforços desse mesmo indivíduo. A respeito da aprendizagem, Boog (2006, p. 104) preconiza:

Aprendizagem é uma mudança no comportamento que ocorre no dia a dia e em todas as pessoas. O treinamento deve simplesmente tentar orientar essas experiências de aprendizagem num sentido positivo, a fim de que as pessoas em todos os níveis da empresa possam desenvolver seus conhecimentos e habilidades que beneficiarão a eles mesmos.

Assim, o treinamento é uma maneira eficaz de agregar valor às pessoas, à organização e aos clientes e enriquece o patrimônio humano das organizações que são responsáveis pelo capital intelectual.

Boog (2006, p. 210), ainda, acrescenta:

Pode-se dizer, também, que o treinamento é um processo educacional, através da qual as pessoas adquirem conhecimentos, atitudes e habilidades em função de objetivos preestabelecidos. Nas organizações o treinamento é voltado para a transmissão de conhecimentos específicos ao ambiente de trabalho, às tarefas desempenhadas pelo funcionário.

Desse modo, o treinamento é uma ferramenta utilizada pela administração moderna, como instrumento de diferencial competitivo para melhoria do produto ou do serviço, necessários para aumentar as vendas. Isso significa que fazer uso das técnicas de treinamento consiste na busca pela capacitação dos colaboradores, tornando-os qualificados e pró-ativos, capazes de executar suas tarefas com perfeição, como também aos objetivos educacionais, visando à superação das expectativas dos clientes.

Em perspectivas mais amplas, o objetivo do treinamento é contribuir para as realizações das metas gerais da empresa, que espera das pessoas um melhor desempenho nas suas funções quanto no desenvolvimento de suas habilidades e atitudes para alcançar as metas planejadas.

Diante das considerações é possível dizer, conforme Chiavenato (2004, p. 333) que o treinamento das pessoas na organização deve ser uma atividade contínua, constante e ininterrupta. Mesmo quando as pessoas apresentam excelente desempenho, alguma orientação e melhoria das habilidades sempre deve

ser introduzida ou incentivada. Assim, “[...] a base principal para os programas de melhoria contínua é a constante capacitação das pessoas para patamares cada vez mais elevados de desempenho. E o treinamento funciona como o principal catalizador dessa mudança”. (CHIAVENATO, 2004, p. 344).

2.3 Processo de Treinamento

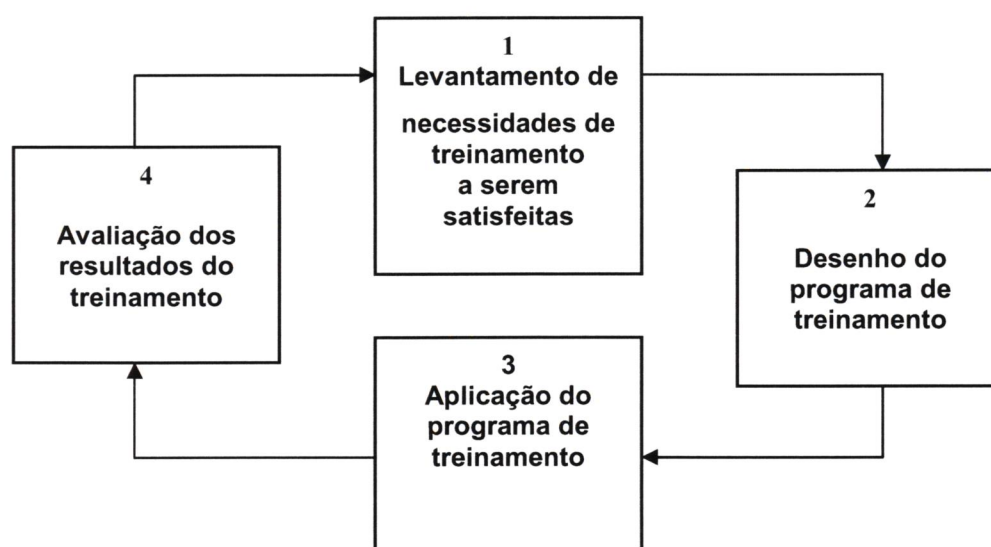
O processo de treinamento significa uma mudança no comportamento da pessoa através da incorporação de novos hábitos, atitudes, conhecimento e destreza, e esse fenômeno surge dentro do indivíduo como resultado dos esforços do mesmo.

2.3.1 As Etapas do Programa de Treinamento

Chiavenato (2004, p. 341) descreve o treinamento como um processo cíclico e contínuo composto de quatro etapas conforme abaixo descreve a figura abaixo:

A figura abaixo, descreve, com clareza, as quatro etapas propostas pelo autor:

Figura 1 – Etapas do treinamento



Fonte: Chiavenato (2004, p. 342).

2.3.1.1 - O Diagnóstico

É a primeira etapa do treinamento e corresponde ao levantamento das necessidades de treinamento a serem satisfeitas. Essas necessidades podem ser passadas, presentes ou futuras.

O diagnóstico ou levantamento das necessidades permite definir, com clareza, os problemas a serem tratados, as necessidades a serem satisfeitas, e os objetivos a serem atingidos por meio do treinamento.

No entender de Marras (2002, p. 150), o diagnóstico consiste em:

É o levantamento e a análise que dão subsídios ao plano de treinamento. O levantamento das necessidades responde basicamente duas questões iniciais: Quem deve ser treinado? O que deve ser aprendido? As necessidades englobam a pesquisa e a respectiva análise pela qual se detecta o conjunto de carências cognitivas e inexperiências relativas aos trabalhos existentes entre o conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes do indivíduo e as exigências do perfil do cargo.

2.3.1.2 O Desenho do programa de treinamento

É a segunda etapa do processo e corresponde à elaboração do programa de treinamento. O planejamento é um processo desenvolvido com base na realidade fornecida pelo diagnóstico, para permitir esclarecer, operacionalizar os objetivos e tomar as decisões estratégicas sobre:

Quadro 1 - O Desenho do programa de treinamento (Adaptado)

Quem deve ser treinado	Treinados ou instruídos
Como treinar	Métodos de treinamento
Em que treinar	Conteúdo do treinamento
Por quem	Instrutor ou treinador
Onde treinar	Local do treinamento
Quando treinar	Época ou horário do treinamento
Para que treinar	Objetivos do treinamento

Fonte: Chiavenato (2004).

Essa etapa é muito importante, pois ao serem identificadas, as necessidades precisam ser cuidadosamente trabalhadas, para que o programa de treinamento e desenvolvimento possa atingi-las. Um programa na maioria das vezes precisa ser feito sob medida para atender as exigências da empresa. A pessoa que designa os empregados para o programa de treinamento precisa estar familiarizada com as necessidades de treinamento dos empregados, conhecer o conteúdo de vários programas e inscrever os empregados em programas que irão ao encontro de suas necessidades.

No que diz respeito à definição do autor sobre o programa de treinamento, a aprendizagem é a aquisição da habilidade de fazer algo, ou fazer melhor o que já se sabia ou atualizar-se com informações voltadas para sua área de atuação. O treinamento deverá ser adequado ao público ao qual se destina objetivando suprir as deficiências, caso contrário, os problemas continuarão existindo.

2.3.1.3 Condução ou aplicação do programa de treinamento

É a terceira etapa do processo de treinamento. É o momento onde se implementa o que foi previamente programado e acontece a ação do treinamento propriamente dito.

Existem vários métodos para determinar quais as habilidades devem ser utilizadas para uma melhor estratégia de treinamento. Chiavenato (2004, p. 345) diz que:

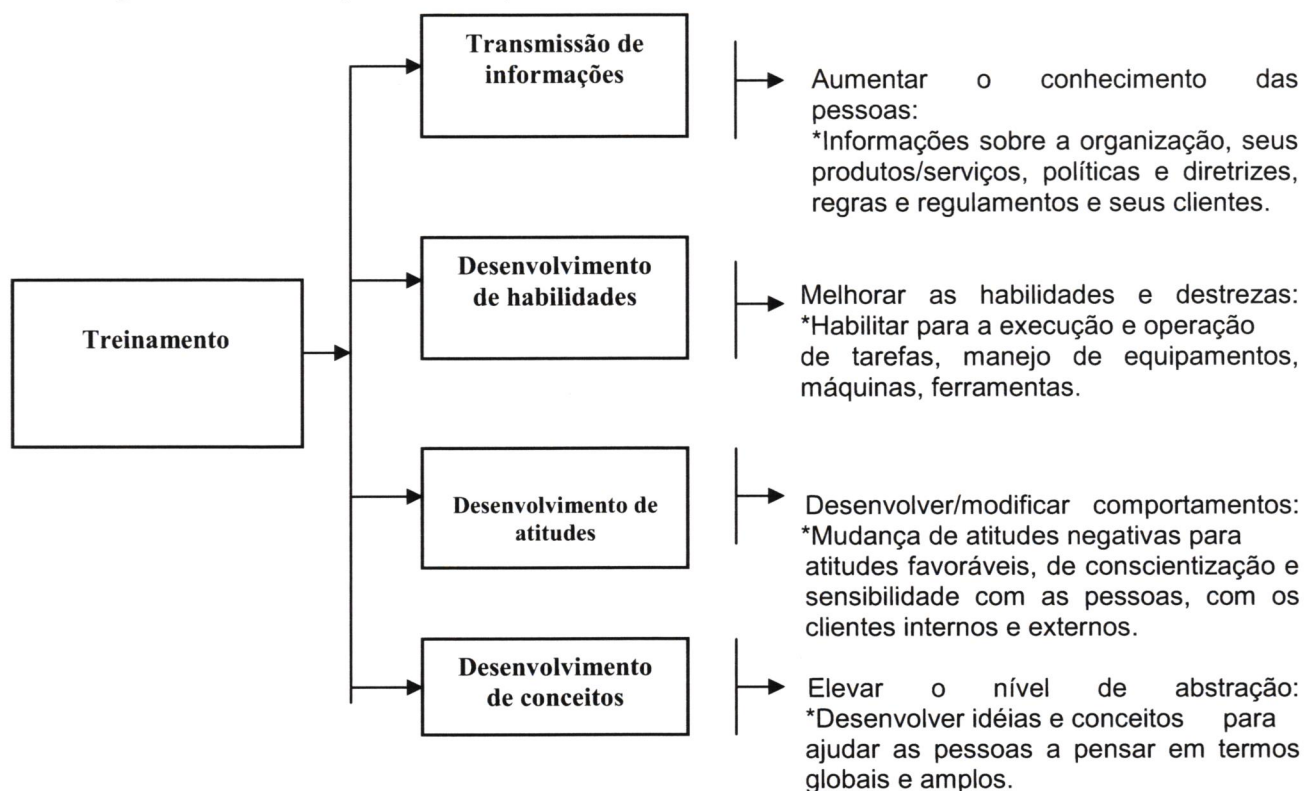
Um dos métodos é avaliar o processo produtivo dentro da organização localizando fatores como produtos rejeitados, barreiras, pontos fracos relacionados com o desempenho de pessoas, custos laborais elevados, etc. Outro método para determinar as necessidades de treinamento é a retroação direta a partir daquilo que as pessoas acreditam serem necessidades de treinamento na organização. Um terceiro método envolve a visão do futuro. A introdução de novas tecnologias ou equipamentos, novos produtos e serviços.

Geralmente, o treinamento visa ser um processo de enriquecimento de habilidades, deve ser dirigido a habilidades específicas, projetadas para aumentar o nível de proficiência destas habilidades sobre uma tarefa determinada ou grupo de tarefas.

Neste contexto, o treinamento deve, se possível, estar orientado para um objetivo duplo: aperfeiçoar o pessoal para desempenhar, adequadamente, seu cargo atual e criar condições para que possam ocupar, futuramente, posições mais elevadas ou complexas.

Para Chiavenato (2004), a maior parte dos programas de treinamento está concentrada em transmitir informações ao colaborador sobre a organização, suas políticas e diretrizes, regras e procedimentos, missão e visão organizacional, seus produtos/serviços, seus clientes e seus concorrentes, entre outros. Na Figura 2, observam-se quatro tipos de mudanças de comportamento através do treinamento:

Figura 2 – Mudanças de comportamento através do treinamento



Fonte: Chiavenato (2004, p.240)

Vale acrescentar que há programas apenas preocupados em desenvolver conceitos e elevar o nível de abstração das pessoas, para que elas possam pensar e agir em termos amplos. Quase sempre as empresas estão utilizando vários tipos de mudanças de comportamento e ao mesmo tempo, em seus programas de treinamento.

Segundo Chiavenato (2004), o êxito da execução do treinamento dependerá, principalmente, dos seguintes fatores: da adequação do programa de treinamento às necessidades da organização e da qualidade do material de treinamento apresentado. O material de ensino deve ser cuidadosamente planejado, a fim de facilitar a execução do treinamento.

Outros autores enfatizam também que o sucesso da execução do treinamento será condicionado a diversos fatores, controláveis ou não, pelos responsáveis do treinamento, tais como:

- Qualificação dos instrutores; esses deverão possuir certas características pessoais como: domínio e interesse pelo assunto, facilidade de se comunicar e interagir com pessoas, etc.

- Patrocínio e cooperação dos chefes e dirigentes da empresa;

- Organização das turmas e seleção dos treinandos – quando os treinandos são organizados em turmas de acordo com suas aptidões e interesses pessoais; os resultados do treinamento costumam ser melhores;

Qualidade dos recursos utilizados (material, equipamentos e instalações);

Apoio administrativo, envolvendo registro de frequência, comunicações aos participantes, distribuição de material instrucional etc.

Além dos aspectos descritos, para que o treinamento obtenha os resultados esperados, é necessário que ele seja feito com total envolvimento das partes que o

comporção, tanto de um lado, como de outro. O desenvolvimento de um sistema de treinamento deve ser planejado e ambientado de forma que, durante seu curso, todas as informações sejam efetivamente transferidas e assimiladas pelos aprendizes.

Também é importante a eficácia do treinamento, a rapidez e habilidade em trabalhar-se com todos os fatores e itens em suas formas corretas e exatas, para que todos os recursos utilizados possam, juntos, resultar em um material de fácil entendimento, fácil assimilação e consulta posterior.

Segundo Costa (2005, p. 67),

Também devem ser usadas formas de se medir a porcentagem de assimilação do conteúdo e qualidade do treinamento, para que as falhas possam ser corrigidas posteriormente, e para verificar se os treinados estarão aptos, após o término deste processo, a desempenharem suas funções de forma correta e da forma como deveriam ter sido treinados.

2.3.1.4 Avaliação do Programa de Treinamento

A avaliação é a etapa final do programa de treinamento, é onde se verifica sua eficácia, ver se o treinamento realmente atendeu às necessidades da organização, das pessoas e dos clientes. Trata-se de comparar os objetivos pretendidos com os resultados efetivamente alcançados.

Com o treinamento, a área de trabalho receberá quatro tipos de observações:

- Aplicação de novos conceitos na rotina de trabalho;
- Maior rapidez na execução das tarefas que utilizam os novos conceitos;
- Melhoria na qualidade dos trabalhos;

➤ Redução de retrabalho.

As respostas são analisadas pela área de treinamento e servirão de suporte para o novo ciclo de levantamento de necessidades ou colocação do trabalhador em processo de retreinamento ou atualização dos pontos que não apresentam evolução.

O processo de treinamento deve apresentar uma continuidade, incluindo o acompanhamento, a fim de obter melhores resultados. Isso fará com que melhore a capacidade de cada funcionário no desempenho de suas atuais funções ou capacitando-os a exercer outras funções no mesmo nível ou a assumir cargos de níveis mais elevados.

Ponderando todos esses itens, não se torna difícil perceber que treinar alguém não é uma tarefa simples ou meramente mecânica. Para que ele aconteça da forma esperada, é necessário que o treinador tenha um profundo conhecimento do que será treinado e de como será treinado.

Desse modo, os responsáveis pelo treinamento devem se empenhar para desenvolver processos educacionais de treinamento dentro das organizações, visando a resultados pessoais e profissionais, tanto para os colaboradores, quanto para a organização.

Cabe acrescentar que é através da prática de treinamento que os gestores conseguem fazer com que os colaboradores se sintam capacitados, mais autônomos e capazes de assumirem mais poderes, com flexibilidade e criatividade adequadas, tornando o processo produtivo com mais qualidade, criando, desta forma, valor agregado para a empresa e a sua cadeia de valor.

2.4 Contabilidade de Custos

2.4.1 Definição de contabilidade de custos

Grande parte da literatura sobre controle de custos aborda apenas parcialmente a problemática real dos custos nas empresas. Em decorrência dessas limitações, buscam-se novos enfoques que permitam uma melhor compreensão acerca da prática do controle de custos. Daí a importância de se evidenciar o papel da Contabilidade de Custos no processo de gestão empresarial, como um elo administrativo e contábil, com o propósito de oferecer o devido suporte e apoio à consecução dos objetivos organizacionais.

Na visão de Padoveze (2006), uma característica fundamental de qualquer organização é a existência de um objetivo comum as suas partes que a integra de forma a constituir o "todo". Assim, a missão da Contabilidade de Custos é otimizar resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.

A realidade organizacional mostra que a eficácia na melhoria dos processos da organização estará nos procedimentos de melhoria que serão aplicados como, por exemplo, pode-se destacar: o sistema de controle, o monitoramento dos recursos financeiros e das estratégias administrativas e operacionais, o descobrimento das necessidades dos clientes, a atualização tecnológica, a neutralização dos competidores e a manutenção da organização como um todo. Daí a necessidade de se desenvolver um eficiente gerenciamento dos custos, ou seja, um investimento na Contabilidade de Custos.

De acordo com Padoveze, (2006), A contabilidade de custos se originou a partir da contabilidade geral, uma vez que o homem sentia a necessidade de

aumentar seu controle sobre os valores dos produtos estocados, após determinado o produto a ser fabricado, a sua quantidade física e o seu período de produção. Por isso, pode-se dizer que a contabilidade de custos auxilia no controle dos custos, fornecendo informações quanto à movimentação dos produtos.

Para Lawrence (1995, p.114):

A contabilidade de custo é o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e de distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções dos negócios, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

Com base na citação, a contabilidade de custos coleta dados, acumula esses dados de uma forma organizada, em seguida, analisa-os e, por último interpreta-os, de tal forma que acabam fornecendo informações para solução de problemas que ocorrem na entidade.

Para os autores Warren; Reeve e Fess (2001), o objetivo de um sistema de contabilidade de custos é acumular os custos do produto. As informações sobre os custos do produto são usadas pelos gerentes para estabelecer os preços dos produtos, controlar as operações e preparar as demonstrações financeiras. Além disso, o sistema de contabilidade de custos melhora o controle ao fornecer dados sobre os custos incorridos em cada departamento ou processo de produção.

Pela sua aplicabilidade, a contabilidade de custos tem sido cada vez mais aplicada nas organizações por fornecer aos seus diversos níveis alguns relatórios com informações sobre custos, visando à tomada de decisões.

Já na concepção de Leone (2000, p.19):

A contabilidade de custos é ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomadas de decisões.

Sendo assim, a contabilidade de custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos.

Os dados coletados podem ser tanto monetários, como físicos. Os dados físicos operacionais podem ser: unidades produzidas, horas trabalhadas, quantidade de requisições de materiais e de ordens de produção, entre muitos outros. Neste ponto, reside uma das grandes potencialidades da contabilidade de custos: a combinação de dados monetários e físicos resulta em indicadores gerenciais de grande poder informativo. (SANTOS, 2005).

Pelo exposto, observa-se que a contabilidade de custos acumula, organiza, analisa e interpreta os dados operacionais, físicos e os indicadores combinados no sentido de produzir, para os diversos níveis de administração e de operação, relatório com as informações de custos solicitadas.

É importante acrescentar que a contabilidade de custos também trabalha com dados operacionais de vários tipos: os dados podem ser históricos, estimados (futuros), padronizados e produzidos.

Através das definições descritas é possível observar que a contabilidade de custos tem-se tornado uma importante “arma” de controle gerencial dentro da empresa. Isto porque elas não estão mais dando ênfase apenas ao cumprimento das obrigações fiscais, mas solucionando a apuração de seus estoques e resultados, tratando-se de um instrumento gerencial, que auxilia no desenvolvimento da empresa, para o planejamento das atividades e de políticas a serem desenvolvidas.

Para Leone (2000), uma das fortes vantagens da contabilidade de custos é que ela pode e deve fornecer informações de custos diferentes para atender

necessidades gerenciais diferentes. São muitas as necessidades gerenciais. Apenas como forma de atender a uma exigência didática, os estudiosos classificaram as necessidades gerenciais em três grandes grupos:

1. Informações que servem para a determinação da rentabilidade e dos desempenhos das diversas atividades da entidade;
2. Informações que auxiliam as gerências a planejar, controlar e administrar o desenvolvimento das operações;
3. Informações para a tomada de decisões.

Desse modo, nas grandes empresas, principalmente as industriais, os componentes da contabilidade de custos devem ficar subordinados a uma controladoria ou uma diretoria financeira e terá, nesse caso, o mesmo nível do componente contabilidade. Não obstante essa semelhança de níveis, a Contabilidade de Custos deverá trabalhar em sintonia com a Contabilidade Financeira, recebendo desta orientação em termos de políticas, diretrizes, critérios e procedimentos. Em muitos casos, deverá haver perfeita integração e coordenação entre os dois componentes (LEONE, 2000).

Leone (2000) descreve os objetivos da contabilidade de custos:

- ✓ A determinação dos custos por produtos, por processos, por tarefas, por unidades ou por departamento;
- ✓ O controle dos gastos relacionados com a produção, distribuição e administração;
- ✓ As bases para a estimativa do custo de um produto e para a fixação de um preço lucrativo;
- ✓ A permissão da administração em baixar sua política operacional sobre as informações fornecidas pela área de custos.

A partir dos objetivos descritos, observa-se que a contabilidade de custos tem como finalidade fornecer informações a respeito dos produtos, de tal forma que possa auxiliar a administração da empresa nas tomadas de decisões.

Portanto, a área contábil não se limita apenas a registrar fatos passados e a manter livros fiscais escriturados com o único fim de recolhimento de tributos e do cumprimento de obrigações acessórias. Dentre os instrumentos gerenciais de caráter mais dinâmicos, a contabilidade de custos merece destaque, seja por medir o progresso, ou otimizar os resultados econômicos da empresa, ou ainda para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.

O uso de informações contábeis, os dados estatísticos e outras informações processadas pela contabilidade de custos sobre os ambientes interno e externo facilitam o sistema de gestão, levando os gestores a planejar, dirigir e controlar as operações, indo além da simples observação e supervisão empírica das pessoas envolvidas. O pressuposto é de que os gestores, melhor informados sobre as operações da empresa sob sua responsabilidade, estão em posição de vantagem para aproveitar as ações positivas que contribuam para assegurar a continuidade da organização no mercado (SANTOS, 2005).

Portanto, o Contador deve conhecer o ambiente onde a contabilidade de custos está inserida, bem como, as atividades desempenhadas, os processos produtivos das empresas, etc, pois, só assim, poderá preparar informações diferenciadas, que irão atender as necessidades gerenciais distintas no processo decisório da empresa.

2.4.2 Métodos de custeio

A partir de um método de custeio se define quais gastos devem fazer parte da apuração do custo dos produtos, ou seja, quais custos serão apropriados aos produtos elaborados, para avaliação no estoque.

Segundo CRC (1999 apud SANTOS, 2005), os métodos de custeio são meios de que dispõe a contabilidade de custos para valorização dos estoques e determinação dos custos dos produtos vendidos.

O método de custeio tem a finalidade de determinar o custo unitário dos produtos, um item muito importante para administração, pois, como relata Padoveze (2006, p.04), "custos unitário são necessários para demonstrativos financeiros, para determinar o lucro líquido periódico, para assistir a gerência no planejamento e controle das operações, e numa larga faixa de situações tomada de decisão".

Assim, ao ser adotado, um método de custeio dependerá da visão conceitual que a empresa tem sobre qual é o método ideal, porque há muitas opiniões contrárias à utilização dos dois métodos existentes. A adoção do método, também, dependerá das necessidades de informações dos gestores, porque os métodos a serem adotados geram informações diferentes. "Na verdade, um sistema de custo não tem fim em si mesmo, ele tem o objetivo de gerar informações contábeis, qual só tem validade se puderem ser utilizadas para o gerenciamento e para auxílio à tomada de decisão". (PADOVEZE, 2006, p.12).

Dos diversos métodos de custeio existentes, a organização precisa escolher o que mais se encaixa na realidade de seus negócios. Como são muitos os métodos que podem ser adotados, serão exemplificados aqueles que, atualmente, são mais utilizados, procurando focar de forma objetiva os principais aspectos de cada um deles: Custeio direto, custeio indireto, custeio por ABC.

2.4.2.1 Custeio direto

Os custos diretos são aqueles que podem ser, facilmente, identificados com o produto em seu processo produtivo, pois são fáceis e diretamente apropriáveis ao mesmo em sua fase final. Estes custos não necessitam de rateio por serem de fácil reconhecimento, como é o caso da matéria-prima, mão-de-obra direta, material de embalagem, entre outros.

De acordo com Crepaldi (1998, p.59), custos diretos "são os que podem ser diretamente (sem rateio) apropriados aos produtos bastando existir uma medida de consumo (quilos, hora de mão-de-obra ou de máquina)". Em geral, identificam-se com os produtos e variam, proporcionalmente à quantidade produzida.

Para Neves (2001), entretanto, são gastos diretamente relacionados aos produtos e podem ser mensurados de maneira clara e objetiva, ou seja, referem-se às quantidades de materiais e serviços utilizados na produção de um determinado produto. Exemplos de custos diretos comuns na indústria: matérias-primas, materiais de acabamento, componentes e embalagens. Em alguns casos, a mão-de-obra aplicada na produção poderá ser considerada um custo direto. Para que isso ocorra, torna-se necessária a mensuração do tempo utilizado na fabricação do produto.

Na visão de Ludicibus (1999), o custeamento direto oferece relevantes informações para planejamento e tomada de decisões, extraíndo análises como ponto de equilíbrio, orçamentos flexíveis, análise de combinação (*mix*) de vendas, além da margem de contribuição, que é a diferença entre o preço de venda unitário e o custo de vendas variável unitário.

O custeio direto tem o propósito de alocar aos produtos somente os custos identificados como variáveis, normalmente compostos pela matéria-prima e a mão-de-obra direta, consumidos no processo produtivo.

2.4.2.2 Custeio Indireto

Os custos indiretos são aqueles incorridos dentro do processo produtivo, mas que necessitam ser rateados aos produtos por não serem facilmente identificados com os objetos de custeio.

Nos custos indiretos não é possível identificar com objetividade e segurança, a quais produtos se referem, como é o caso do aluguel, da energia elétrica da fábrica, do salário do supervisor, da depreciação, dos gastos com limpeza da fábrica, entre outros. (MARTINS, 1999).

Sendo assim, pode-se dizer que são gastos não diretamente relacionados aos produtos, portanto, não são mensuráveis de maneira clara e objetiva. Neste caso, torna-se necessário adotar um critério de rateio (distribuição) para alocar tais custos aos produtos fabricados.

Na concepção de Crepaldi (1998, p. 59), os custos indiretos de fabricação "são os que para serem incorporados aos produtos, necessitam de utilização de algum critério de rateio". Desse modo, a importância do critério está convencionando à manutenção ou uniformidade em sua aplicação. Se houver mudança no critério utilizado, o valor do custo de produção será alterado, o que irá ocasionar uma conseqüente influência no resultado da empresa.

Algumas das despesas ou custos indiretos para se operar uma empresa são tais que tendem a aumentar ou diminuir com a produção. Já que os custos variam com a produção, são chamados de custos variáveis.

Para Backer (1999), número, espécie, montante e os custos variáveis propendem a exceder os fixos, porque a maioria das despesas é de natureza variável. Mesmo os custos que normalmente são classificados como fixos tendem a tornarem-se variáveis quando as diferenças em produção excedem os níveis normalmente esperados.

O total de custos variáveis aumentará ou diminuirá à proporção direta à produção; o total de custos fixos não variará com as mudanças em produção. À medida que a produção aumenta, o custo unitário variável não deve mudar, mas o custo fixo unitário diminuirá. O efeito líquido é um decréscimo no custo unitário total. Quando a produção diminui, o custo unitário variável permanecerá o mesmo, mas o custo unitário fixo aumentará. Isto resulta aumento no custo unitário total (NEVES, 2001).

2.4.2.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity – Based Costing*) é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

O sistema de custos com base nas atividades assume como premissa básica que os custos indiretos, quer sejam de produção, vendas ou administração, não devem ser alocados conforme os métodos de rateios tradicionais. Esta é a visão de Kaplan e Cooper (2002). A primeira etapa do sistema de custeio por atividade direciona os recursos, principalmente os de suporte, para as atividades executadas com esses recursos. O sistema assume que as atividades são as reais geradoras de custos.

Kaplan e Cooper (2002, p.54) também destacam que “o custeio baseado em atividades (ABC) pode ser utilizado para medir custo de recursos usados em processos organizacionais”. Este sistema de custeio pode ser utilizado para monitorar e prever mudanças ocorridas na demanda das atividades.

O Sistema de Custeio ABC teve sua origem em meados da década de 1980, cujo propósito foi fornecer aos gestores informações mais precisas sobre os custos incorridos com os produtos, serviços, processos e clientes.

Segundo Kotler (2001), o Custeio Baseado em Atividades é um sistema de custo que visa a quantificar as atividades realizadas por uma empresa, utilizando vetores direcionadores, para alocar as despesas de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O princípio básico do ABC é que as atividades são as causas dos custos, e os produtos incorrem neste mesmo custo através das atividades que eles exigem.

O ABC, na prática, leva a um rastreamento de dados que, geralmente, não são considerados nos sistemas de custeio tradicionais. Por isso, este ajuda a redimensionar a mentalidade gerencial das empresas nos quais é aplicado. Este método objetiva, basicamente, detectar os custos ‘ocultos’ existentes para produzir bens e serviços e auxilia no descobrimento de custos reais dos produtos e processos, na análise mais precisa dos custos de administração e na aferição de propostas mais competitivas, em relação aos correntes.

Cabe ressaltar que os sistemas tradicionais de gerenciamento de custeio não permitem análises mais consistentes quanto a problemas graves das empresas, como retrabalhos de produtos defeituosos ou gargalos de produção. Medir passo a passo o processo produtivo permite aos gerentes e supervisores a quantificação econômica de atrasos e a ineficiência do processo produtivo.

Desse modo, pode-se dizer que o ABC é um método de custeio voltado para a gestão de custos, que apropria os gastos, custos indiretos e despesas indiretas por atividades. Quanto aos custos diretos, estes são alocados aos produtos de forma direta, não apresentando diferenças entre os diversos métodos existentes.

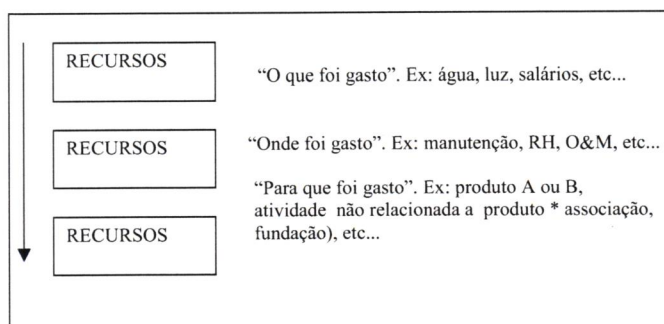
Na visão de Lima (2002), a aplicação do ABC pode beneficiar serviços de muitas maneiras. Além de fornecer informações de custos realísticos, o ABC pode ser usado para estudar tendências e comparar custos por diagnósticos, por atendimento ao cliente. Para se beneficiar do ABC, as empresas devem remodelar seus sistemas de contabilidade de custos para fornecer informações de custos relevantes.

Segundo Kaplan e Cooper (2002, p. 16), ABC é:

uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercado e clientes.

Observa-se, na Figura 3, a relação entre os recursos, as atividades e os objetivos dos custos:

Figura 3 - Relação Entre Recursos, Atividades e Objetos de Custos



Fonte: Lima (2002, p.19)

A figura anterior mostra que o sistema de custos tem o objetivo principal de avaliar, com precisão, as atividades desenvolvidas em uma empresa (tanto industrial, quanto de serviços), utilizando direcionadores para alocar as despesas indiretas de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O ABC parte do princípio de que não é o produto ou serviço que consome recursos, mas sim, os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelo produto ou serviço.

Considerado por muitos empresários um sistema de difícil implantação, trata-se, em sua essência, de uma poderosa metodologia de custeamento, que procura reduzir, sensivelmente, as distorções provocadas pelos sistemas tradicionais os quais atribuem custos fixos aos produtos, de acordo com bases de rateio arbitrárias.

De acordo com Crozatti (2007), as principais vantagens observadas no ABC são:

a) contínuo aperfeiçoamento: eliminar as atividades que não agregam valor aos produtos/serviços, contanto que o desempenho, a função, a qualidade e o valor reconhecido, não sejam prejudicados;

b) contabilidade baseada em atividade: a abordagem da contabilidade por atividades para gerenciamento de custos divide uma empresa em atividades. A principal função de uma atividade é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) em produtos/serviços. A contabilidade por atividades identifica as atividades desenvolvidas em uma empresa e determina seu custo e desempenho (tempo e qualidade).

c) *target cost*: com a mudança de paradigmas, a ênfase de gerenciamento de custos passou do controle de custos no estágio de produção, para o controle de custos no estágio de concepção e projeto. Com o *target cost* é possível obter

resposta à seguinte questão: Quanto deverá custar o serviço para conseguir espaço no mercado?

d) melhor gestão de custos: a inadequada ou incorreta apropriação de custos conduz os empresários a tomarem decisões ineficazes. Conclui-se ser de extrema importância para as empresas o melhor monitoramento de seus custos.

Kaplan e Cooper (2002), por sua vez, apresentam quatro etapas para calcular o custo das atividades e dos objetos de custeio no sistema ABC:

Etapa 1 - desenvolver o dicionário de atividades (identificação das atividades).

No desenvolvimento de um sistema ABC, a organização identifica inicialmente as atividades executadas, as quais são descritas por verbos e seus objetos associados: programar produção, transferir materiais, comprar materiais, lançar novos produtos, melhorar produtos já existentes, entre outros. Essa identificação gera um dicionário que permite o relacionamento e a definição de cada atividade executada.

Etapa 2 - determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades (atribuir custo a cada atividade).

O sistema ABC desenha um mapa que pode incluir de despesas relativas a recursos a atividades. Para isso, utilizam geradores de custos de recursos que associam os gastos e as despesas, conforme informações geradas pelo sistema financeiro ou contábil da organização, às atividades realizadas.

Ainda na concepção de Kaplan e Cooper (2002, p.46):

Os recursos são à base de custo para o modelo. Um recurso compreende um agrupamento isolado e homogêneo de custos existentes que representam uma função semelhante ou, no caso de pessoas, que têm um perfil de trabalho semelhante. A soma de todos os recursos incluídos em um modelo equivale ao custo total de uma organização, dentro de um período de tempo determinado.

Etapa 3 - identificar produtos, serviços e clientes da organização (identificar os objetos de custos);

Dizem Kaplan e Cooper (2002, p.48) que esta é a etapa mais importante, visto que deve identificar os produtos, serviços e clientes, o que permite tornar as atividades mais eficientes e calcular a adequada remuneração da organização.

Etapa 4 - selecionar geradores de custos da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização.

Kaplan e Cooper (2002) explicam, ainda que "a ligação entre atividades e objetos de custos como produtos, serviços e clientes é feita por meio de geradores de custo da atividade. Um gerador de custo da atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade".

Com o objetivo de obter uma taxa ou um índice de direcionador de custo, divide-se o custo total da atividade pelo direcionador de custo. Assim, o custo da atividade é atribuído ao serviço com base no uso daquele direcionador de atividade. Logo, o uso do sistema de custeio baseado em atividades é uma importante ferramenta para a quantificação dos custos de processos.

Dada à dinâmica dos processos, Di Sordi (apud Ferreira, 2002) coloca a importância da tecnologia da informação na gestão dos processos de negócios. Os sistemas de informações podem fazer o monitoramento constante de indicadores para cada processo de negócio.

Pelo exposto, é importante acrescentar que um sistema de custo deve ser adequado à realidade da empresa, pois o custeamento será definido de acordo com a natureza das atividades de produção adotado. Assim, se a empresa adotar a produção por encomenda, o sistema de acumulação de custo será por ordem de

produção; já se a empresa adotar a produção contínua o sistema de acumulação de custo será processo.

É nesse sentido que a Contabilidade de Custos utiliza diversos sistemas que representam conjuntos de critérios, convenções, procedimentos e registros que interagem, de modo coordenado, objetivando atender a determinadas finalidades.

Segundo Martins (1999), todos esses sistemas de custeio funcionam tendo como base duas convenções principais: a convenção ou critério do custeamento por absorção e a do custeamento direto ou variável. Em geral, as empresas pequenas, ou mesmo médias, utilizam o critério do custeio direto, pois o critério do custeio por absorção é muito dispendioso e envolve certa complexidade, exigindo organização de recursos materiais e humanos, manutenção, controle das diversas fases do rateio e análise dos resultados.

2.5 A Contabilidade de Custos – Sistema SAP – R/3

A Petrobras utiliza uma solução do tipo ERP – *Enterprise Resource Planning* como Sistema Integrado de Gestão Empresarial. A principal característica dessa solução é a base de dados única, com capacidade de suportar praticamente todas as funções de forma integrada, seguindo o fluxo natural das atividades e processos, organizando as informações, de modo que todos os funcionários envolvidos possam utilizá-las imediatamente após a sua geração. O *software* utilizado pela Petrobras nessa solução é o R3, que opera em tempo real em 3 dimensões: Banco de dados, Servidor de aplicação e Estação do usuário.

O SAP R/3 é um sistema tecnologicamente avançado, flexível e é composto de vários módulos de aplicações que dão suporte às transações de negócios da empresa. Cada módulo abrange uma área de negócios específica. Os módulos do SAP R/3 abrangem a maioria das áreas de negócio da empresa, tais como:

Módulo Controlling - conhecido como módulo de CO, contabilidade de custos, contabilidade interna ou gerencial é o responsável por reunir as informações de caráter gerencial. Esse módulo concentra os lançamentos que envolvam classes de custos, tanto aqueles realizados em classes de custos primárias quanto os realizados em classes de custos secundárias.

Módulo de Contabilidade Financeira - conhecido como FI contabilidade externa ou societária - É a área da Contabilidade que estuda as informações geradas para os usuários externos, e que também estrutura essas informações (sistemas, relatórios, entre outros). O objetivo é, basicamente, gerar informações sobre as variações do Patrimônio, principalmente para o mercado financeiro (Bolsas de Valores e Órgãos Reguladores);

Módulo de Contabilidade Financeira - Ativo Fixo – conhecido como AA - É a área da Contabilidade Financeira que controla o patrimônio da empresa, ou seja, os bens de uso da empresa que estão no ativo permanente.

Módulo de Recursos Humanos - conhecido como HR ou RH – é o módulo responsável pelo cadastramento e registro dos dados de pessoal;

Módulo de Empreendimentos (PS) - tem como foco o controle de projetos. Seu principal objetivo é o controle dos gastos, dos recursos aplicados e dos prazos a serem atingidos no desenvolvimento de um projeto.

Módulo de Logística de Materiais Equipamentos e Serviços – MM - é o módulo responsável pela administração e aquisição de bens e serviços;

Módulo de Planejamento da Manutenção - PM – é o módulo responsável pelo planejamento, monitoramento das ações da manutenção e inspeção com vistas a atender às solicitações de serviços feitas por clientes ou cumprir rotinas de manutenção e inspeção preventiva ou preditiva de planos de manutenção e inspeção.

Módulo de Planejamento da Produção - conhecido como PP – é o módulo responsável pelo acompanhamento e registro dos gastos relacionados a produção e os movimentos para estoque de produtos;

Módulo de Gestão da Qualidade - conhecido como QM – é o módulo utilizado para medir a qualidade dos produtos, principalmente nas atividades de laboratório.

Módulo de Vendas e Distribuição - conhecido como SD - É o módulo responsável pelas transações de vendas. Utiliza a ordem de vendas onde é registrado o pedido de fornecimento de produtos, serviços, materiais e ativos efetuados pelo cliente.

Módulo de Orçamento – Administração de Orçamento - conhecido como FM – este módulo não está ativo na Petrobras, o orçamento oficial da companhia é registrado no ESSBASE ANALYZER;

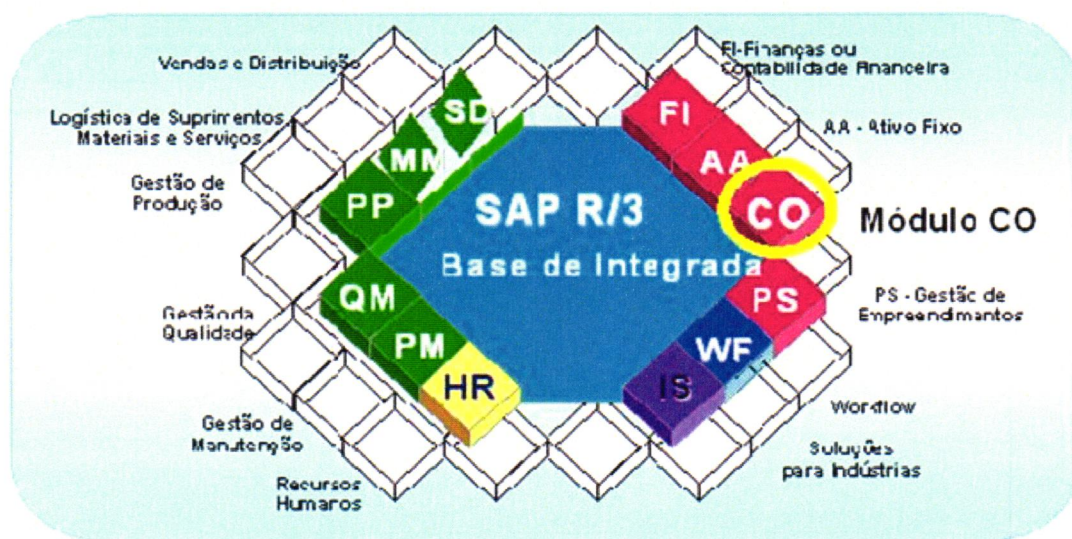
Módulo de *Workflow* - conhecido como WF - Ferramenta de execução e controle de atividades cruzadas;

Módulo de Soluções industriais - conhecido como IS-OIL - Conjunto Soluções Industriais.

Como o foco de nosso estudo é na área de contabilidade de custos mostrar-se-á com maiores detalhes o módulo de CO – *Controlling*.

No SAP R/3, a Contabilidade Gerencial, Interna ou de Custos é representada pelo módulo de CO (*Controlling*) e a Contabilidade Societária, Externa ou Financeira é representada pelo módulo FI (Finanças), conforme estrutura do sistema abaixo:

Figura 4 – SAP R/3



Fonte: Curso PLC 201 – capítulo 2 – slide 13.

O Módulo *Controlling* – é o responsável por reunir as informações de caráter gerencial, que dão suporte ao controle e tomada de decisões.

Contabilidade de Custos (CO): A Contabilidade de Custos no R3 possui quatro componentes: Contabilidade de Centros de Custos; Contabilidade de Centros de Lucro; Análise de Rentabilidade e Custeio de Produtos. Os componentes da Contabilidade de Custos têm por finalidade a realização de análises específicas, sem perder a relação com os outros componentes.

Contabilidade de Centros de Custos (CCA): A contabilidade por Centros de Custos permite analisar os gastos incorridos numa visão hierarquizada e apresentar o acompanhamento contábil por área de responsabilidade.

Contabilidade de Centro de Lucro (PCA): A contabilidade por Centro de Lucro possibilita dividir a empresa em áreas de responsabilidade menores, permitindo analisar as receitas, gastos e contas patrimoniais, com uma visão interna de uma Unidade de Negócio.

Análise de Rentabilidade (PA): Análise de rentabilidade é o componente responsável pela avaliação da performance de rentabilidade orientada aos segmentos de mercado ou canais de vendas da companhia, de forma a suportar o planejamento corporativo e a tomada de decisões, especialmente em áreas de Vendas e Marketing.

Custeio de Produtos (PC): Componente para planejamento e realização de custos de produção em que é possível rastrear e analisar os custos reais incorridos no processo. É usado para calcular o custo por unidade produzida. O custeio dos produtos é calculado para cada Produto/ Centro.

Coletores de Gastos ou Objeto de Custos: A classificação dos gastos como investimentos, operações ou despesas vai depender do coletor ou objeto de custo que for utilizado pelo apropriador no ato da apropriação dos gastos.

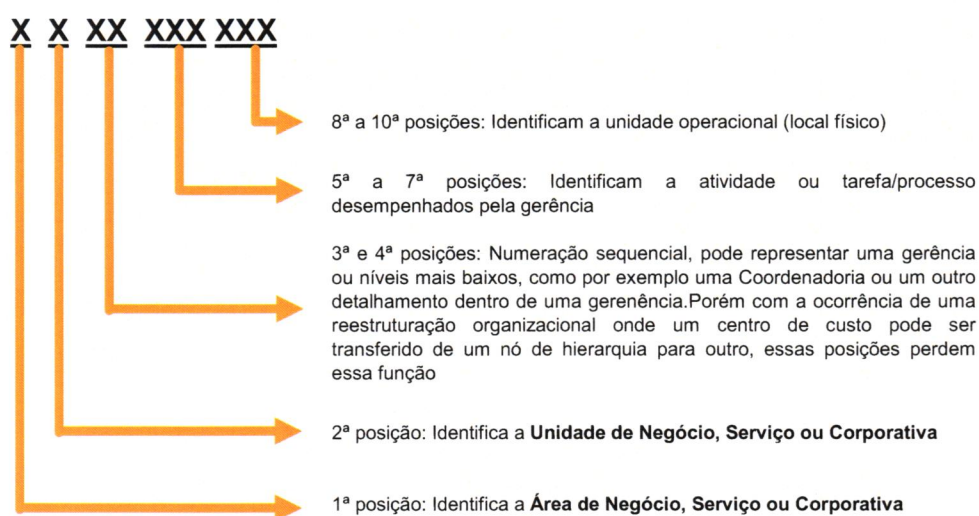
O Sistema de Gestão Integrado da Companhia permite utilizar os seguintes coletores de gastos:

1 Centros de Custos: Centro de Custo é um objeto de planejamento, realização e controle de gastos. Em função de sua estrutura de formação identifica o responsável (quem gastou), a atividade (em que foi gasto) e a unidade (onde foi gasto).

É o objeto onde a maioria dos gastos são planejados e realizados na Companhia. Têm uma característica exclusiva de poderem prestar atividades para outros objetos de custo como: ordens internas, ordens de manutenção e elementos de projeto.

Estrutura dos Centros de Custo - Os códigos de centros de custos são compostos de 10 posições, e com exceção dos centros de custos de navios, possuem a seguinte estrutura:

Figura 5 – Estrutura dos Centros de Custo



Fonte: Manual de Apropriação de Gastos da Petrobras

2. Ordens

São coletores de custos, geralmente temporários, utilizados para detalhar determinados eventos ou ações que geram custos e tem a função de planejar, coletar, monitorar e apropriar os custos de operações específicas e tarefas executadas dentro da companhia.

As categorias de ordens classificam as ordens de acordo com processos e características. As mais utilizadas na Petrobras são:

2.1 Ordens de Manutenção – PM

É o documento utilizado para planejar e monitorar as ações da Manutenção e Inspeção com vistas a atender às solicitações de serviços feitas por Clientes ou cumprir rotinas de manutenção e inspeção preventiva ou preditiva de Planos de Manutenção e Inspeção.

2.2 Ordens de Produção – PP

É um coletor de custos que recebe os gastos relacionados à produção de forma direta (matéria-prima e insumos) e indireta (todos os custos que transitaram pelos centros de custos produtivos). Uma ordem de produção tem um ciclo de vida próprio. No caso da Petrobras é de um mês.

2.3 Ordens de Serviços Ao Cliente – CS

Módulo CS: Coletam os gastos relacionados ao fornecimento de serviços. É usada pelo E &P, no processo de transporte. Os gastos com serviços internos prestados, em outros processos, serão coletados em ordens internas de CO.

2.3.1 Ordens de Transportes

As ordens no módulo LT (Transportes) têm a função de repassar os custos do coletor de custo do contrato ou frota própria, correspondente ao equipamento utilizado para o coletor do processo e ao atendimento realizado.

2.4 Ordens Internas – CO

Ordens Internas de Custos – CO: Coletor responsável pela acumulação de gastos, vinculados a determinados objetivos temporários relacionados a atividades operacionais ou não-operacionais, que a CONTABILIDADE julgue relevante a sua segregação. Elas são utilizadas para planejar, coletar, monitorar e apropriar os gastos de operações específicas e tarefas executadas dentro da Companhia. As ordens internas podem ser de dois tipos: Reais e Estatísticas.

2.4.1 Ordens reais

Usadas para coletar gastos temporariamente e distribuí-los para Centros de Custo, Elementos PEP ou Contas do Razão, através de um processo denominado liquidação.

2.4.2 Ordens estatísticas

Usadas para registrar, num nível de detalhe maior, determinados tipos gastos. O gasto fica registrado, simultaneamente, na ordem e no centro de custo responsável pelo gasto, chamado de centro de custo efetivamente lançado. Sendo assim, as ordens estatísticas não são liquidadas.

2.5 Ordens de Vendas ou de Clientes

Módulo SD: É o documento de vendas em que está registrado o pedido de fornecimento de produtos, serviços, materiais e ativos efetuados pelo cliente.

3. Elementos PEP (Plano de Estrutura de Projeto)

É um elemento de controle de projeto que representa parcelas do projeto a serem executadas. Forma a base operacional para planejamento de custos, receitas e pagamentos (desembolsos), bem como, programação de datas e elaboração do orçamento. O elemento PEP pode ser utilizado para:

Estruturar as fases de um projeto e seus produtos; Definir e atribuir responsabilidades; consolidar e controlar datas; Acompanhar custos e desembolsos; Controlar a execução orçamentária; Planejar e acompanhar fisicamente o projeto; Segregar informações.

3.1 Diagrama de Rede

Representa o conjunto das operações de um projeto. É utilizado como base para planejar, executar, controlar e analisar as datas, recursos, materiais, serviços, custos e compromissos (desembolso).

Um Diagrama de Rede é composto por: Cabeçalho de Diagrama de Rede, Operações e Elemento de Operações. As operações de rede representam um detalhamento das operações que serão executadas nas diversas etapas do projeto, sendo agrupadas no diagrama de rede as que estão vinculadas.

O processo de Alocação de Gastos: é a destinação societária dos gastos de operações ou investimentos registrados em objetos de custos, nas classes de custos primárias e secundárias.

Este processo de apropriação ou alocação de gastos pode ser entendido como o registro/alocação e distribuição dos gastos (materiais, serviços, pessoal, encargos, impostos e taxas etc), realizados nos objetos de custos existentes nos diversos módulos do sistema. Essa atividade é feita pelos empregados conhecidos

como “apropriadores de gastos” e são quem tem perfil e autorização para solicitar materiais, medir os serviços, apontar horas e unidades de transporte para os projetos ou para ordens etc.

Essa tarefa é muito importante e deve ser feita com muito cuidado, comprometimento e atenção, pois é onde nasce a informação, caso nasça errada, poderá chegar no fim do processo desta forma, pois nenhum sistema, por mais moderno que seja, transforma um dado que foi alimentado errado, em informação correta.

3 METODOLOGIA

O presente capítulo trata dos procedimentos metodológicos que foram utilizados na pesquisa, a fim de alcançar os objetivos propostos. Sabe-se que a metodologia lida com a avaliação de técnicas de pesquisa e com a geração ou a experimentação de novos métodos que remetem aos modos efetivos de captar e processar informações e resolver diversas categorias de problemas teóricos e práticas da investigação. Assim, “além de estudar os métodos, a metodologia é também considerada como modo de conduzir a pesquisa”. (THIOLLENT, 2001, p.34).

3.1 Tipo de Pesquisa

A pesquisa consiste no planejamento das diversas etapas a serem seguidas durante a realização da mesma. Existem diversos modelos e tipos de projeto de pesquisa, o que resulta numa grande quantidade de informações variadas, dificultando a determinação de um modelo específico.

Com base nos pressupostos descritos, este trabalho trata-se de um estudo de caso. Segundo Vergara (2000, p. 49), ele “é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas com pessoa, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país. Tem caráter de profundidade e detalhamento. Pode ou não ser realizada no campo ...”.

3.1.1 As pesquisas quanto aos fins e aos meios

Será utilizada a pesquisa Exploratória e Descritiva, quanto aos fins e quanto aos meios.

O tipo de pesquisa aplicado a esse estudo de caso, quanto aos fins, será a pesquisa exploratória, porque dá ênfase a descobertas que serão analisadas acerca dos problemas; descritiva por ter como objetivos estudar e caracterizar um determinado grupo, que, neste caso, serão os Representantes/Analistas e Apropriadores de Custos da Petrobras-UN-SEAL, treinados em 2007.

Quanto aos meios, contar-se-á com o auxílio de uma pesquisa de campo baseada, fundamentalmente, em um estudo de caso.

3.2 Método e Instrumentos de Coleta de Dados

Nesta pesquisa foram utilizados dados primários e secundários, visando torná-la mais abrangente, contextual e eficaz.

Os dados primários, sendo dados que nunca foram coletados, são obtidos normalmente a partir de pessoas, através de suas opiniões e decisões, sendo importante à determinação do método pelo qual o pesquisador irá chegar à pessoa entrevistada, a metodologia de formulação das perguntas e a forma como serão registradas as respostas. (LIVINGSTONE, 1982, p.13).

São várias as técnicas de obtenção de dados primários, dentre as quais se destacam a observação, a experimentação, os projetos experimentais e os questionários. Estes últimos subdividem-se nos seguintes métodos de coleta de dados, de acordo com Chisnall (1980, p.12): “entrevista pessoal, pesquisa pelo correio, pesquisa pelo telefone, painel, técnica de entrevistas em grupo e levantamentos especiais”.

Alguns autores, entre eles Negrine (1999, p.81-82), apontam as vantagens quando as pesquisas utilizam como instrumento de coleta de dados o questionário, pois “sua utilização possibilita a obtenção de um significativo número de informações

de pessoas distribuídas em uma área bem extensa”. Outra vantagem é que se pode aplicá-lo a um grande grupo ao mesmo tempo, uma vez que o questionário não necessita adaptação a cada participante, como ocorre com a entrevista.

3.3 Delimitação do Universo/Amostra

O universo pesquisado foram 123 funcionários da Petrobras UN-SEAL que foram treinados em 2007, divididos em 3 categorias:

Os Representantes de custos - os empregados que extraem relatórios, analisam os gastos nos objetos de custos, acompanham o orçamento das gerências e providenciam as justificativas e correções dos erros encontrados.

Os Apropriadores de custos – são os empregados que têm perfil e autorização para solicitar materiais, medir serviços, apontar horas/unidades de transportes (ut's) em projetos, ordens; enfim, os que utilizam os objetos de custos para fazer as alocações.

Os Representantes/e apropriadores de custos – são os empregados que executam as duas atividades. Tanto têm perfil para apropriar, como para analisar os gastos que foram apropriados.

De um total de 123 que receberam os questionários, 68 os responderam, obedecendo, entretanto o requisito de integrar 19 Representantes de custos e 21 Representantes e apropriadores de custos, além de 28 Apropriadores de custos.

O universo ou população, de acordo com Marconi, Lakatos (2001, p.108):

É o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum [...] a delimitação do universo consiste em explicar que pessoas ou coisas, fenômenos, etc. serão pesquisados, enumerando suas características comuns, como por exemplo, sexo, faixa etária, organização a que pertence comunidade onde vivem, etc.

3.4 Abordagem e Procedimentos Metodológicos

Depois de um trabalho de recrutar estes funcionários dessas três funções, e explicitar a finalidade do trabalho, a coleta de dados foi realizada através de questionário (apêndice I), formulado com questões fechadas e abertas, para que assim se pudesse obter respostas significativas sobre a problemática em estudo. A escolha dos itens presentes no questionário se deu a partir daquelas questões que “possibilitam medir com melhor exatidão o que desejamos conhecer” (CERVO, 1996, p.147).

Foi utilizado o *software Excel* que permite agrupar, organizar e consolidar os dados obtidos, em tabelas e gráficos, com intenção de permitir uma amostra representativa comparativa dos resultados obtidos.

A abordagem utilizada foi a quantitativa e qualitativa, pois será necessário, à medida do possível, integrar pontos de vista, métodos e técnicas.

A pesquisa qualitativa fornece elementos para definições, dimensionando o tamanho das questões envolvidas no estudo. Com isso, percebe-se que a pesquisa será compreendida dentro de uma abordagem qualitativa, esta por referir-se às relações humanas no contexto social.

Já a pesquisa quantitativa, utiliza a descrição matemática como uma linguagem, ou seja, a linguagem matemática é utilizada para descrever as causas de um fenômeno, as relações entre variáveis.

A pesquisa quantitativa não aceita outra realidade que não sejam os fatos, que possam ser verificados. Busca descobrir as relações entre fatos/variáveis. “... visa ao conhecimento objetivo. Adota o princípio da verificação, ou seja, só será verdadeiro aquilo que for empiricamente comprovado.” (TEIXEIRA, 2002, p. 60).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo, são apresentados os dados colhidos na pesquisa de campo, confrontando-os com a pesquisa bibliográfica, como forma de analisar a importância do treinamento e desenvolvimento para a correta apropriação e análise de gastos na Petrobras/Unidade de Negócios Sergipe e Alagoas – UN-SEAL, como também a caracterização da empresa.

Baseando-se nas perguntas pré-elaboradas (apêndice I), os dados obtidos receberam o seguinte tratamento: confecção de tabelas, utilizando o *software Excel*, para registro das respostas objetivas e confecção de gráfico (com base no percentual/proporcionalidade), seguida das justificativas ou considerações pertinentes aos questionamentos.

Por fim, como resposta à questão 18, são apresentadas sugestões e recomendações quanto à forma, na percepção do público pesquisado, de como a CONTABILIDADE/GESUC/CNE/SE, poderá apoiá-los, ainda mais, para contribuir com a redução dos erros de apropriação e melhorias das análises e da qualidade das informações contábeis e gerenciais.

O tipo de análise desenvolvida foi uma junção da pesquisa qualitativa com a pesquisa quantitativa. Tal escolha se deu por perceber que “a pesquisa moderna rejeita como falsas as opiniões à separação entre estudos qualitativos e quantitativos, ou entre ponto de vista estatístico e não estatístico” (MINAYO, 2002, p.22). Além disso, não importa quanto precisa seja a medida, o que é mensurado continua a ser uma qualidade.

4.1 Caracterização da Organização em Estudo.

A empresa Petróleo Brasileiro S.A. – PETROBRAS foi criada em 03 de outubro de 1953, através da Lei nº 2.004/53, para executar as atividades de exploração, produção, refino, importação e transporte marítimo, ou por dutos, de petróleo e derivados no Brasil em nome da União Federal. A Petrobras é uma sociedade de economia mista, vinculada ao Ministério de Minas e Energia. É uma empresa de capital aberto, com registro na Bolsa de Valores do Rio de Janeiro, desde 1956, na bolsa de Nova York e de outros países.

A Petrobras tem como missão atuar de forma segura e rentável, com responsabilidade social e ambiental, nos mercados nacional e internacional, fornecendo produtos e serviços adequados às necessidades dos clientes e contribuindo para o desenvolvimento do Brasil e dos países onde atua.

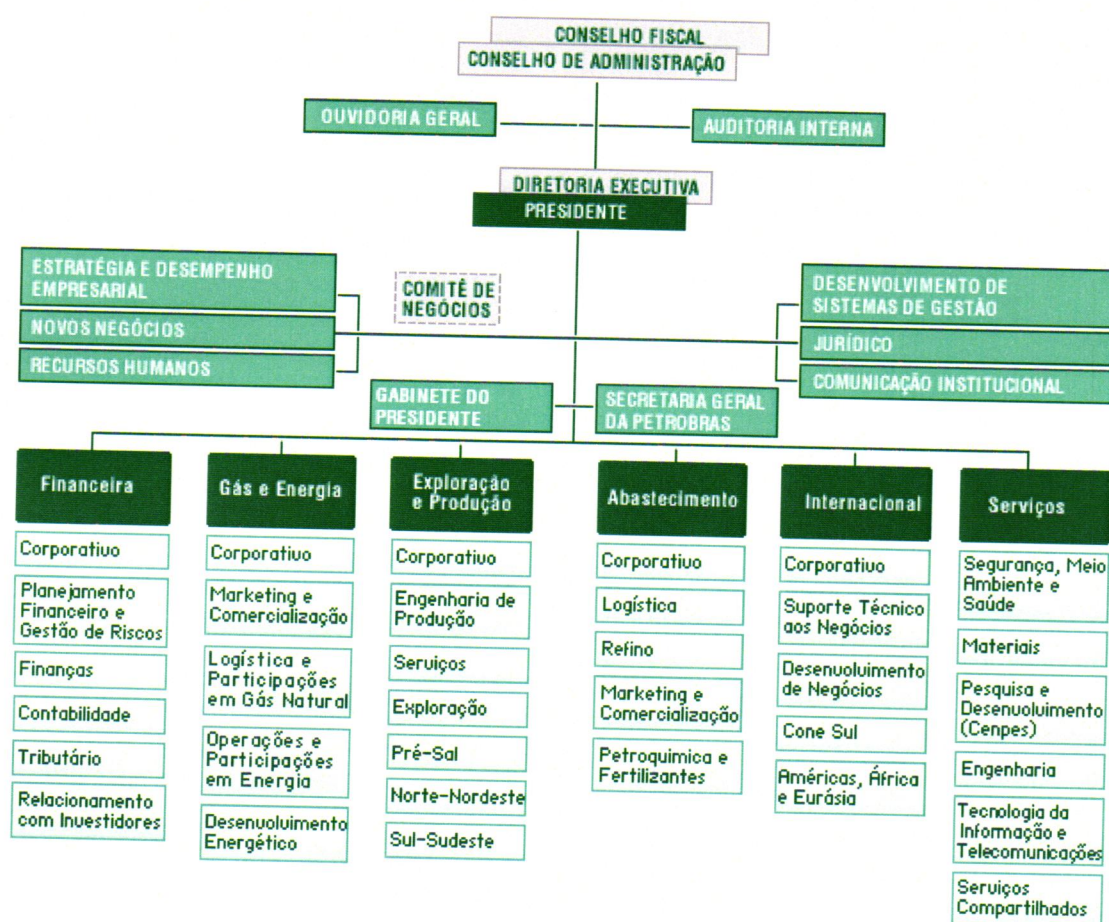
Para cumprir sua missão, a Petrobras é uma companhia integrada que atua na exploração, produção, refino, comercialização e transporte de petróleo e seus derivados no Brasil e no exterior;

É uma empresa de energia com enorme responsabilidade social e profundamente preocupada com a preservação do meio ambiente. Caracteriza-se também por ser uma Companhia que tem a sua trajetória de conquistas premiada por inúmeros recordes e pelo reconhecimento internacional;

Devido à alta competitividade do novo cenário da indústria de energia, a Petrobras reposicionou-se em relação ao futuro, utilizando os mais modernos instrumentos de gestão. Uma nova estrutura, forte e bem posicionada, está fazendo com que a empresa alcance suas metas estratégicas de expansão, internacionalização, rentabilidade e produtividade.

O atual modelo de organização da Petrobras foi aprovado pelo seu Conselho de Administração, em outubro de 2000, e vem sendo constantemente aprimorado. A estrutura geral associada ao modelo então criado é composta por quatro áreas de Negócio e pelas áreas Corporativa, Financeira e de Serviços, que podem ser claramente observada na figura abaixo:

Figura 6 – Estrutura Organizacional da Petrobras



Fonte: Site Petrobrás

A Área Corporativa é ligada ao Presidente e as demais, aos respectivos Diretores:

Áreas de atuação - A Petrobras atua em várias áreas do setor de energia, desde a exploração de gás e petróleo até a distribuição, passando pelo refino e abastecimento. As atividades da Companhia estão divididas em:

Abastecimento - A Companhia abastece quase toda a demanda do mercado brasileiro por derivados de petróleo e busca sempre aumentar sua capacidade de produção.

Exploração e Produção - É o órgão da Petrobras que atua em pesquisa, localização, identificação, desenvolvimento, produção e incorporação de reservas de óleo e gás natural dentro do território nacional.

Gás e Energia - É a área responsável pela comercialização do gás natural nacional e importado, além da implantação de projetos, em parceria com o setor privado, que irão garantir a oferta deste combustível e de energia em todo o país.

Internacional - A Petrobras desenvolve diversas atividades no exterior e mantém uma consistente atividade internacional, desde a exploração até a compra e a venda de petróleo, além de outros atributos em várias áreas.

Além das atividades da *Holding*, o Sistema Petrobras inclui subsidiárias – empresas independentes com diretorias próprias, interligadas à Sede. As principais são:

- Petrobras Distribuidora S/A- BR - atua na distribuição de derivados de petróleo;

- Petrobras Transporte S/A – Transpetro - sua finalidade é construir e operar a rede de transportes.

- Petrobras Gás S/A – Gaspetro - subsidiária responsável pela comercialização do gás natural nacional e importado;

- Petrobras Química S/A – Petroquisa - que atua na indústria petroquímica;

- Petrobras Internacional Finance Company – PIFCo.
- Petrobras Energia Participaciones S.A.
- Downstream Participações S/A.

Atualmente, a Petrobras conta com um total de 73.096 empregados distribuídos conforme abaixo.

Quadro 2 – Constituição da empresa Petrobras

FORÇA DE TRABALHO PETROBRAS	
Controladora	até set/08
E&P - Exploração e Produção	22.685
Abastecimento	12.340
Gas e Energia	867
Internacional	572
Financeira	1.566
Serviços	8.371
Pesquisa	2.001
Corporativo	2.072
Universidade Petrobras –UP	1.520
Cedidos	2.258
Total	54.252
Controladas	
Petrobras Distribuidora/Liquigás	6.876
TRANSPETRO	4.329
REFAP	832
PETROQUISA	102
Total	12.139
Internacional Exterior	6.705
Total Sistema Petrobras	73.096
Posição set/08	

Fonte: Site Petrobras - RI

4.1.1 Unidade de Negócios Sergipe e Alagoas – UN-SEAL

O marco principal da exploração de petróleo em Sergipe foi em agosto de 1963, com a descoberta do campo de Carmópolis, maior campo terrestre brasileiro. A UN-SEAL - Unidade de Negócios da Petrobras em Sergipe e Alagoas – UN-SEAL, é subordinada a diretoria de E&P – Exploração e Produção, que tem como

missão explorar e produzir óleo e gás, de forma competitiva, com foco na rentabilidade e na responsabilidade social e tem como desafio para 2013 ser a maior unidade produtora do E&P NNE (Exploração e Produção do Norte e Nordeste). Atualmente possui 2.075 empregados próprios e 7.856 terceirizados.

4.1.2 Contabilidade, Gerência de Suporte Contábil, Contabilidade Nordeste, Sergipe e Alagoas - CONTABILIDADE/GESUC/CNE/SE.

A Contabilidade da Petrobras tem sua sede na cidade do Rio de Janeiro e está subordinada à Diretoria Financeira. Tem como missão estabelecer políticas e diretrizes contábeis, mensurar e controlar o patrimônio, contribuindo de forma integrada para o crescimento sustentável dos negócios da Companhia, com informações que agreguem valor aos seus públicos de interesse. Este modelo foi implantado em 2005, quando teve a última reestruturação da área, que alterou a estrutura contábil das regionais, que antes era ligada diretamente à Unidade, ficando subordinada à GESUC-Gerência de Suporte Contábil com sede no Rio de Janeiro e a CNE – Contabilidade Nordeste com sede na Bahia. As atribuições da CONTABILIDADE/GESUC/CNE-SE, não alteraram devido à mudança da estrutura, permanecem com o apoio à Unidade e para realizá-lo ela conta com um total de 18 empregados, sendo 16 próprios e 2 terceirizados.

4.2 Discussão dos Resultados

Algumas informações coletadas dos sujeitos pesquisados possibilitaram que fossem criadas categorias para análise, tais como: idade, escolaridade, tempo de serviço, importância dos treinamentos recebidos, principais erros de apropriação e suas causas, análises de custos, entre outras, o que permitiu traçar um perfil, como

análise de custos, é preciso analisar diversos fatores que se apresentam de forma dinâmica nas relações existentes entre os funcionários de uma empresa.

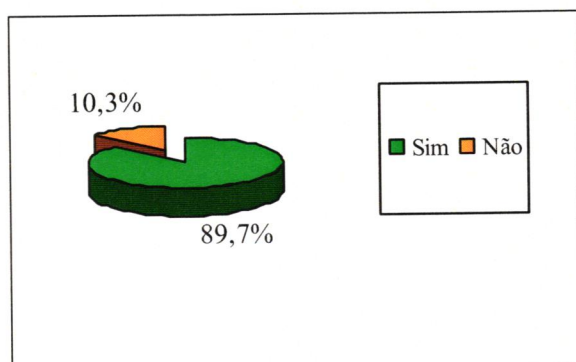
A primeira categoria de perguntas buscou saber se os sujeitos envolvidos na pesquisa são empregados próprios, conforme mostra gráfico 1.

Tabela 1: Você é empregado próprio?

Respostas	Ocorrências
Sim	61
Não	7

Fonte: Dados primários, 2008.

Gráfico 1 – Você é empregado?



Fonte: Dados primários, 2008.

Os dados descritos revelam que 89,7% dos sujeitos pesquisados são empregados próprios e apenas 10,3 % são terceirizados.

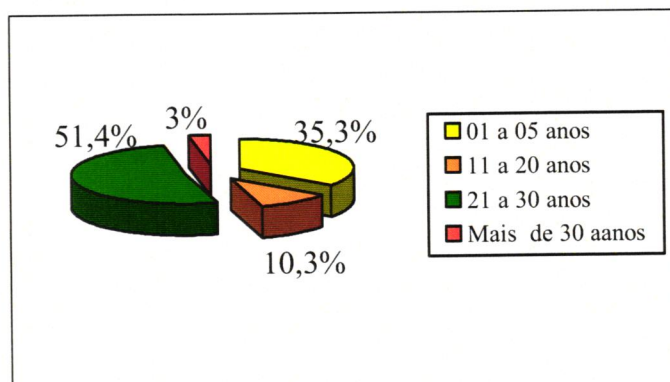
Verificou-se também que 51,4% têm de 21 a 30 anos de empresa, 35,3% tem de 01 a 05 anos, 10,3% tem de 11 a 20 anos e 3% têm mais de 30 anos, conforme descreve gráfico 2:

Tabela 2 – Tempo de Serviço

Respostas	Ocorrências
01 a 5 anos	24
11 a 20 anos	7
21 a 30 anos	35
Mais de 30 anos	2

Fonte: Dados primários, 2008.

Gráfico 2: Tempo de Serviço



Fonte: Dados primários, 2008.

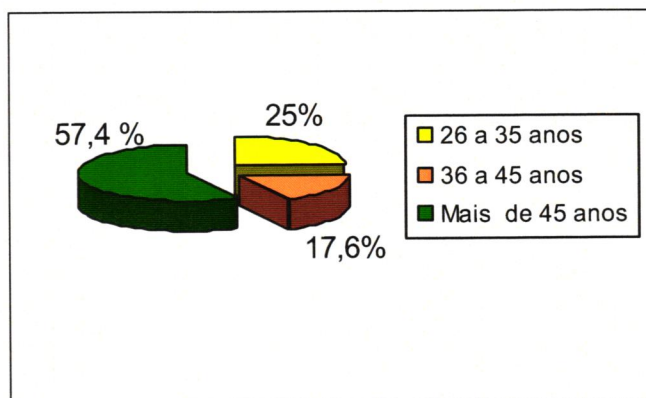
Quanto a idade verificou-se que 57,4% tem mais de 45 anos, 25% está na faixa de 26 a 35 anos e 17,6% está na faixa de 36 a 45, conforme descreve gráfico 3 abaixo:

Tabela 3 - Idade

Respostas	Ocorrências
26 a 35	17
36 a 45	12
Mais de 45	39

Fonte: Dados primários, 2008.

Gráfico 3 – Idade



Fonte: Dados primários, 2008.

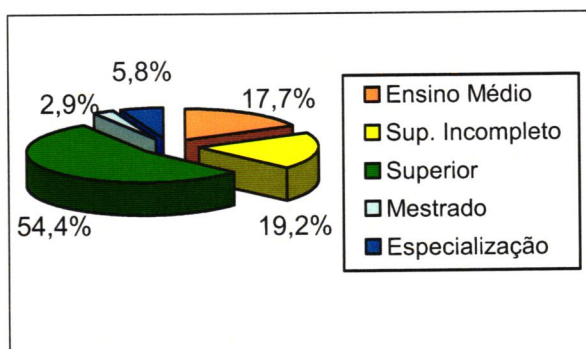
No tocante ao grau de escolaridade, foram obtidos os seguintes resultados:

Tabela - 4 Escolaridade

Respostas	Ocorrências
Ensino Médio	12
Superior Incompleto	13
Superior	37
Mestrado	2
Especialização	4

Fonte: Dados primários, 2008.

Gráfico 4 – Escolaridade



Fonte: Dados primários, 2008.

Observa-se que 54,4% dos sujeitos pesquisados possuem o nível superior completo, 19,2% superior incompleto, 17,7% ensino médio, 5,8% tem especialização e 2,9% possuem mestrado. Todos possuem formação pertinente ao cargo exercido.

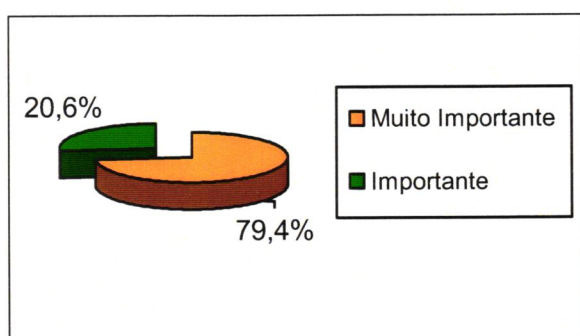
A questão seguinte investigou qual a importância do treinamento de apropriadores e analistas de gastos, para os sujeitos da pesquisa:

Tabela 5 – Importância do treinamento

Respostas	Ocorrências
Muito importante	54
Importante	14

Fonte: Dados primários, 2008.

Gráfico 5 – Importância do treinamento



Fonte: Dados primários, 2008.

Conforme descritos no gráfico, 79,4% dos sujeitos pesquisados consideram o treinamento muito importante, enquanto para 20,6% ele é importante.

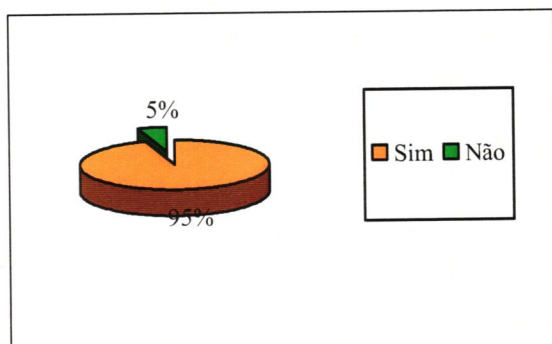
A partir deste conhecimento foi questionado aos sujeitos respondentes se, após o treinamento, eles continuaram a realizar as tarefas de apropriação e análise de gastos. 100% da categoria representantes e apropriadores de custos responderam sim; já para a categoria representantes de custos, 95% responderam sim e 5%, não (gráfico 6), já os da categoria de apropriadores de custos, 87% responderam sim e 13%, não (gráfico 7).

Tabela 6 – Realização das tarefas I

Respostas	Ocorrências
Sim	18
Não	1

Fonte: Dados primários, 2008.

Gráfico 6 – Realização das tarefas I



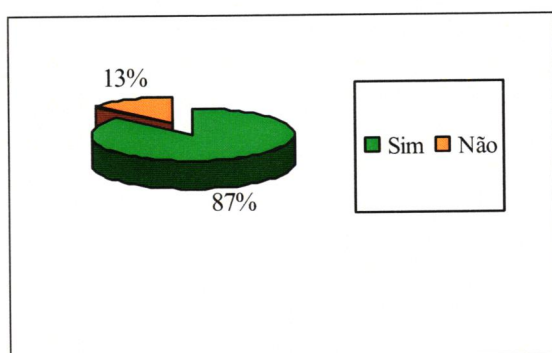
Fonte: Dados primários, 2008

Tabela 7 – Realização das tarefas II

Respostas	Ocorrências
Sim	24
Não	4

Fonte: Dados primários, 2008.

Gráfico 7 – Realização das tarefas II



Fonte: Dados primários, 2008.

Foi solicitado dos sujeitos pesquisados que identificassem os erros de apropriações que ocorrem com maior frequência em sua área de atuação:

Quadro 3 - Erros de apropriações

ITEM	Por área de ocorrências		
	Representantes e Apropriadores	Representantes de Custos	Apropriadores
Apropriação de gastos operacionais como investimentos e/ou gastos de investimentos como operacionais	7	10	5
Apropriação de gastos em objetos de custos indevidos	8	11	15
Apropriação de gastos fora do mês de competência, ou seja, serviços medidos fora do prazo.	2	1	-
Apropriação de gastos em classes de custos indevidas (erros código ZSER- Serviços de terceiros como encargos ou vice e versa).	3	2	1
Apropriação de gastos em processos/atividades incorretas (PIG, PIA, PCS...)	3	1	4
Apropriação de gastos em centros de custos totalizadores outros gastos...(PZO..PWP..)	1	6	3

Fonte: Dados primários, 2008.

Inicialmente, deve-se ressaltar que os participantes do estudo apresentaram mais de um item dos erros de apropriação. Assim, percebe-se que o mais votado foi a apropriação de gastos em objetos de custos indevidos, seguido de perto pela apropriação de gastos operacionais como investimento e/ou gastos de investimentos como operacionais.

Também significativo foi o item que aponta a apropriação de gastos em centros de custos totalizadores ou outros gastos. Além desses erros citados, outros foram destacados, tais como: apropriação direta nos centros de custos dos clientes, sem ser através de uma ordem, o que provoca falta de rastreabilidade, e conseqüente dificuldade de levantar os gastos quando da elaboração do planejamento de gastos anuais. Frente aos erros descritos, buscou-se saber também as causas das ocorrências de tais erros:

Quadro 4 – Causas das Ocorrências de Erros

ITEM	OCORRÊNCIAS		
	Representantes e Apropriadores	Representantes de Custos	Apropriadores
Falta de prioridade/importância na execução dessas tarefas	9	10	7
Falta de conhecimento/treinamento nos módulos do SAP R/3	9	8	17
Falta de integração entre as pessoas nos diversos módulos	8	11	12
Falta de conhecimento/domínio do seu módulo de atuação	5	5	10
Falta de tempo/acúmulo de atividades	5	8	11
Falta de atenção e interesse por essas atividades.	7	6	9

Fonte: Dados primários, 2008.

Neste item, observa-se que o erro mais votado entre os sujeitos da pesquisada foi a falta de conhecimento/treinamento nos módulos do SAP R/3, acompanhado pela falta de integração entre as pessoas nos diversos módulos. Já o erro de menor destaque foi a inexistência de conhecimento/domínio do seu módulo de atuação.

Além das causas destacadas nesta questão, foi solicitado aos colaboradores pesquisados que descrevessem outras causas, que se fazem presentes no processo de apropriações e análises de custos:

- Falta de conhecimento sobre o processo e seus impactos. Com certeza, erra-se sem se dar conta, até porque outras pessoas não acompanham e não descobrem os erros que cometidos;
- Dar a devida importância ao assunto, sendo o representante da atividade próprio ou contratado. Em alguns casos, a situação não é levada a sério;
- Quem executa necessita conhecer melhor onde o custo será debitado, principalmente os de projeto.

- Comodidade em juntar vários serviços para serem medidos em poucos ou apenas um diagrama de rede, falando de investimentos;
- O SAP é uma ferramenta pouco amigável para o usuário eventual;
- Desvio de custos para outras atividades (evitando os gastos em sua área);
- Bloquear o R/3 de modo que cada gasto (> R\$0,01) para ser lançado precise da autorização do responsável de custo (por escrito). Havendo dúvida, o responsável de custo, com certeza, consultará a Contabilidade.
- Falta conscientização. Mudar a cultura dos executores e ou solicitantes de materiais e serviços.
- Desatenção.
- A falta de comunicação por parte dos interessados, ao informar os coletores corretos para a apropriação.

As causas descritas precisam ser equacionadas, uma vez que, a eliminação das delas, minimizam ou solucionam os erros. Daí a importância do treinamento e do desenvolvimento de pessoal, voltado para o diagnóstico dos problemas e às necessidades de cada gerência ou setor.

Além do curso oferecido pela Contabilidade sobre o módulo de *Controlling* os representantes de custos deverão fazer o curso sobre o ESSBASE – ANALYZER oferecido pelo DEEC – Desempenho Empresarial, para extrair relatórios com valores previstos e realizados e fazer o acompanhamento orçamentário, o curso BWCCA1 – Analista de Gastos e Investimentos do BW (business warehouse), o PLC 255 – Análise de Gastos Oper e Investimentos, PLC 201 – Contabilidade Gerencial , que dá acesso as transações do R/3, para análise e rastreamento dos valores realizados, conforme roteiro para análise de gastos (apêndice IV), elaborado com o intuito de auxiliá-los nas análises, como também, facilitar o trabalho dos gestores ao realizar o mapeamento dos empregados no sistema para adquirir o perfil e autorização para uso das transações.

Para capacitação dos apropriadores de custos, além do curso sobre o módulo de *Controlling* (CO) oferecido pela Contabilidade, existem outros cursos que são importantes para os apropriadores, como:

- PLC 201 – Contabilidade Gerencial
- MES 208 – Medição de Serviços
- MES 271 – Solicitação de Serviços e Materiais – EBP
- MES 270 – Solicitação de Materiais e Serviços – EBP – Complementar
- Cursos específicos dos módulos de PM e PS que servem para os empregados da área de manutenção e de projetos.

Além de cursos e treinamentos, material de apoio (apostilas), a CONTABILIDADE/GESUC/CNE/SE oferece produtos e serviços que influenciam na correta análise e apropriação de gastos, tais como: orientações por telefone, por *e-mail*, através de SST's (Solicitação de Serviços Técnicos), visitas técnicas, reuniões periódicas, relatórios de gastos, manutenção de dados mestres (criação, bloqueio, desbloqueio, liberação de objetos de custos), acompanhamento das medições fora do prazo, entre outros, visando a uma melhor aplicabilidade dos recursos e a uma correta análise e apropriação de gastos.

Todavia um aspecto que tem ocorrido é a dificuldade de formar turmas para ministrar as aulas. Às vezes, faz-se necessário cancelar turmas agendadas por falta de indicação dos participantes. Esta é uma questão que pode estar diretamente relacionada a problemas de gestão. Pode ser que isso seria sanado se a Universidade Corporativa e ao curso conceitual de contabilidade gerencial, à distância; assim, os empregados não teriam que se ausentar dos seus postos de trabalhos, e esse curso seria pré-requisito para todo empregado que fosse realizar as atividades de apropriação de gastos. Depois de ter feito esse curso conceitual, se os empregados necessitassem aprofundar o conhecimento, procurariam a Contabilidade para fazer o curso presencial e esclarecer as dúvidas.

E, finalmente, procurou-se saber dos respondentes, de que forma a CONTABILIDADE/GESUC/CNE/SE, poderá apoiá-los, ainda mais, para contribuir na redução dos erros de apropriação de gastos e na melhoria das análises e da qualidade das informações contábeis e gerenciais. O resultado segundo as categorias pesquisadas, foi, na concepção dos respondentes:

a) Categoria: apropriadores de custos

- Pleitear, junto à direção da Unidade, a criação da atividade de apropriação e análise de custos, com dedicação exclusiva, nas gerências.
- Disponibilizando consultor para apoio rotineiro.
- Criação de um telefone 0800, para tirar dúvidas e resolver qualquer problema de apropriação de custos.
- Acredito que esteja faltando é um maior comprometimento entre o que exerce a atividade e sua gerência, pois o apoio da Contabilidade é na minha opinião excelente, nunca necessitei sem obter respostas e apoio imediato.
- Através de um trabalho mais forte de sensibilização, conscientização e comprometimento das gerências e o pessoal envolvido com apropriação.
- Promover a integração entre os módulos para discutirmos melhorias no sistema de apropriação.
- Os treinamentos oferecidos capacitam-nos a desenvolver a atividade, porém, seria interessante que os responsáveis de cada setor fizessem, constantemente, uma busca por apropriações incorretas e, para isso, seria interessante que houvesse um treinamento mais específico.
- No caso de estar ocorrendo muitos erros na apropriação de custos: continuar promovendo, periodicamente, cursos ou reuniões com as pessoas responsáveis das gerências onde os erros estão ocorrendo com frequência. – continuar atendendo-nos com a mesma presteza.
- Forçar melhorias no SAP, Interagir mais diretamente com os usuários.
- Divulgando novas normas de apropriações, divulgando o disque dúvidas, melhorias de apropriação, otimizar o processo.

b) Categoria: representantes/apropriadores de custos

- Aprofundar em reuniões periódicas, apresentando os erros mais comuns, para que não se repitam;
- Oferecer cursos mais freqüentes envolvendo todas as pessoas que fazem parte de determinado processo. Desde a pessoa que solicita o serviço, quem faz as apropriações na época do planejamento orçamentário, até quem analisa os custos de determinada gerência;

- Identificar as principais causas de inconsistências mensais nos processos contábeis e elaborar um plano de ação focando as áreas de atuação para o devido ajuste no processo através dos apropriadores de gastos nas unidades;
- Estar sempre em contato com os apropriadores de custos no intuito deles cometerem menos erros e continuar fazendo reuniões com apropriadores e analistas de custos;
- Disponibilizar relatórios de acompanhamento de realizações, operacional e de investimento, mais transparentes para o usuário final. Tanto os relatórios do R/3, como os do ESSBASE necessitam de serem trabalhados para que o usuário final possa entender;
- Promover treinamento, tipo estágio;
- Desenvolver mais treinamentos específicos;
- Promover curso de capacitação (1 dia) anual para mostrar novas transações do SAP e erros cometidos durante o ano anterior. Este tipo de atividade ajuda as pessoas a melhorar seu desempenho na função;
- Verificar possibilidade de emissão de "relatório de alerta", assim que detectado qualquer desvio de apropriação;

c) Categoria: representantes de custos:

- Fazer auditorias internas;
- Fazer consultas sobre a necessidade de realização de cursos, para atendimento de demandas, seja algo também muito importante;
- Fazer um estudo de caso nas gerências;
- Oferecer um maior prazo para o fechamento mensal;
- Criar um "Padrão de Acompanhamento e Análise de Gastos", a ser coordenado pelas PRGC's nos Ativos;
- Fazer reuniões mensais, até o pessoal ficar firme e confiante;
- Aumentar o treinamento, principalmente dos representantes e apropriadores de custos;
- Quando efetuada a análise divulgar os casos de erros mais comuns para conhecimento geral em forma de um Boletim, ou mesmo um correio.
- Desenvolver treinamentos mais voltados para as necessidades de cada representante de custos;
- Só liberar a senha para apropriadores de gastos depois de os mesmos passarem 1 ano acompanhando um funcionário sênior com as mesmas atribuições e acima de tudo, treinamento para os mesmos logo que haja uma mudança no processo corrente. Tem que rodar o ciclo PDCA.

Pelos dados coletados, foi verificado que os sujeitos pesquisados, em sua maioria (87%), são empregados próprios, cuja média de idade é de 40 anos,

possuindo, em sua maioria (58%), nível superior. Eles têm, em média, 20 anos de serviços prestados à empresa.

Os sujeitos da pesquisa enfatizaram as contribuições do treinamento, como também suas dificuldades no processo de apropriação e análises de custos. Estes ainda apontaram os erros mais recorrentes deste processo, sendo o principal a apropriação de gastos em objetos de custos indevidos, cujas causas estão, principalmente, associadas à falta de conhecimento/treinamento nos módulos do SAP R/3, à falta de prioridade/importância na execução das tarefas e à de integração entre as pessoas nos diversos módulos do treinamento.

Tal problemática demanda maior investimento no treinamento desenvolvido, pois, segundo Chiavenato (2004), o diferencial entre as empresas não é mais as máquinas utilizadas no processo produtivo, mas sim o somatório do conhecimento coletivo gerado e adquirido, as habilidades criativas e inventivas, os valores, atitudes e motivação das pessoas que as integram e o grau de satisfação dos clientes internos e externos.

Completa Kotler (2001), uma das formas mais importantes de reduzir o risco da administração é dispor do máximo de conhecimento e compreensão do comportamento das inúmeras variáveis externas e internas à empresa. Para se ter conhecimento e compreensão desses dois importantes aspectos são necessários a disponibilidade da informação e o seu uso correto. Muitas vezes, a empresa dispõe de grande quantidade de informações, mas irrelevantes e/ou de baixa qualidade, comprometendo todo o seu processo organizacional.

Na avaliação sobre a importância do treinamento de apropriadores e analistas de gastos, os sujeitos pesquisados mostraram-se satisfeitos, pois, consideram-no muito importante. E, após este treinamento, 100% dos

representantes/apropriadores, que responderam a pesquisa, continuaram a realizar suas tarefas; e 95% dos representantes de custos também, enquanto que na categoria dos apropriadores foram 87%.

Várias são as sugestões descritas pelos colaboradores a fim de reduzir os erros de apropriação e melhorar as análises de custos, destacando-se entre elas o desenvolvimento de treinamento constante, de reuniões, identificação das causas dos erros de apropriação, entre outros.

Desse modo, é importante dizer que as empresas que investem em treinamentos estão à frente de seus concorrentes, pois, estocaram e estocam conhecimento e experiências. O principal desafio das empresas é encontrar e fortalecer talentos que realmente funcionem como patrimônio e aproveitá-los, e transformá-los, de certo modo, em propriedade da empresa.

Ponderando todos esses itens, ficou evidente que, apesar de a maioria dos pesquisados estarem muitos satisfeitos com o treinamento, foram sugeridos vários pontos que, se colocados em prática, poderão melhorar ainda mais o processo de apropriação e análise de gastos. Por isso, é importante salientar a necessidade de, antes de planejar um programa de treinamento, fazer uma análise organizacional, a fim de diagnosticar as necessidades da organização. Além disso, um programa de treinamento necessita de um exame minucioso dos objetivos fixados, da sua clareza e de sua coerência, seguido da análise e verificação dos recursos humanos, se estes são suficientes quantitativa e qualitativamente para as atividades atuais e futuras da organização.

Desse modo o treinamento, segundo Ferreira (2004), deve ser considerado a principal forma de obtenção dos objetivos de uma empresa que deseja que seus colaboradores tenham maior aproveitamento possível das técnicas e metodologias

desenvolvidas e utilizadas pela própria empresa, tendo uma preocupação correta e constante em manter suas informações internas em mãos de pessoas que saibam efetivamente usá-las, tanto de forma eficiente e eficaz, sempre que necessário e sem que haja alguma relocação de pessoal para isso. É importante, também, manter os colaboradores preparados e prontos para utilizarem as mais modernas ferramentas de desenvolvimento de planos, projetos e sistemas, ferramentas de apoio ao trabalho.

Portanto, não se torna difícil perceber que treinar alguém não é uma tarefa simples ou meramente mecânica. Para que o treinamento cumpra seu papel é necessário uma série de providências, tais como:

- Qualificação dos facilitadores ou instrutores: esses deverão possuir certas características pessoais como: facilidade de interagir com pessoas, domínio e interesse pelo assunto, fluência na comunicação, etc.
- Qualidade do material, equipamentos e instalações;
- Seleção dos treinandos: os resultados do treinamento costumam ser melhores quando os treinandos são organizados em turmas de acordo com suas aptidões e interesses pessoais;
- Apoio Administrativo, envolvendo: registro de frequência, comunicações aos participantes, distribuição de material instrucional etc.
- Cooperação dos chefes e dirigentes da empresa.

É preciso adequar o programa às necessidades organizacionais, procurando solucionar as necessidades diagnosticadas da empresa, tendo-se um profundo conhecimento do que será treinado e de como será aplicado.

Mas, para que esse treinamento obtenha os resultados esperados é necessário que ele seja feito com total envolvimento das partes que o comporão. O

desenvolvimento de um sistema de treinamento deve ser planejado e ambientado de forma que, durante seu curso, todas as informações (ou o maior número possível delas) sejam efetivamente transferidas e assimiladas pelos aprendizes.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Ao finalizar este trabalho, destacando todo o processo da pesquisa, tais como o levantamento bibliográfico, as reflexões, a pesquisa de campo e a análise dos resultados, são oportunas algumas considerações finais, que o trabalho aponta.

Primeiramente é importante refletir sobre o objetivo geral da pesquisa, a saber: analisar a importância do treinamento e desenvolvimento para a correta apropriação e análise de gastos, a partir de um estudo de caso realizado na Petrobras/UNSEAL, tendo como sujeitos da pesquisa os Apropriadores e Representantes/analistas de Custos, que foram treinados em 2007. Para alcançar o objetivo proposto, foram traçados os seguintes objetivos específicos:

- Verificar os principais erros de apropriação: Conforme os dados respondidos pelos pesquisados, os principais erros de apropriação foram: apropriação de custos em objetos de custos indevidos, seguidos por apropriação de gastos operacionais como investimentos e/ou gastos de investimentos, como operacionais, e apropriação de gastos em centros de custos totalizadores ou outros gastos.

- Identificar as principais causas dos erros de apropriação: De acordo com as respostas dos pesquisados, as maiores causas para os erros são: falta de conhecimento/treinamento nos módulos do SAP R/3, seguidos pela falta de integração das pessoas entre os módulos e falta de importância na execução dessas tarefas.

- Identificar quais os treinamentos necessários para os Apropriadores e Representantes/analistas de custos. Foram identificados alguns cursos que são imprescindíveis para a realização destas tarefas, conforme foi apresentado na

discussão dos resultados e estão listados nos apêndices II e III e no roteiro para análise de gastos (apêndice IV), no entanto, existem outros cursos que são específicos dos módulos de atuação de cada um deles.

- Identificar se os empregados que foram treinados como apropriadores de custos e representantes/analistas de custos em 2007, estão, realmente, atuando na área de apropriação/análise de gastos. Conforme respostas ao quesito 08 do questionário, em que perguntou aos pesquisados se após o treinamento eles continuaram a realizar as tarefas de apropriação e análise de gastos, ficou evidente que 100% da categoria que executa os dois papéis, ou seja, os representantes/apropriadores de custos, responderam que sim, 95% da categoria representantes de custos, responderam que sim e 5%, não, já na categoria apropriadores de custos, 87% responderam sim e 13 não.

Com base no atingimento dos objetivos específicos e nas considerações abaixo, conclui-se que o objetivo geral foi atingido. Quanto a este, recomenda-se que haja uma melhoria na quarta etapa do programa de treinamento que é a avaliação. Faz-se necessário um maior acompanhamento dos treinados, como também, a criação de um indicador que possibilite uma melhor mensuração na forma de identificação dos erros de apropriação por tipo, juntamente com suas causas. Isso contribuirá para uma atuação mais proativa na correção dos erros na origem, bem como, na orientação e treinamento dos responsáveis.

Muitas oportunidades de melhorias no processo de apropriação e análise de gastos foram percebidas durante a realização do curso, pois com a realização dos treinamentos, utilizando-se de técnicas pedagógicas expositivas, numa comunicação de mão dupla, em que os treinandos foram incentivados a questionar,

a expor suas dúvidas e principais dificuldades do dia a dia, e sempre foi dada solução em sala de aula ou posteriormente.

Destaca-se, também, outro ponto que estava proposto no trabalho: melhorias nos treinamentos existentes. Algumas, inclusive, foram implementadas nos treinamentos realizados em 2008. Houve a inclusão de dinâmicas de grupo para revisar os assuntos e integrar as pessoas, filmes pedagógicos, buscando conscientizá-los sobre a importância do papel dos apropriadores para a correta apropriação, como também, elaboração de uma cartilha, *em Word*, com informações detalhadas, passo a passo de algumas atividades, para consulta posterior pelos empregados.

Outra melhoria implementada foi a inclusão de exemplos práticos com uso de transações para consulta aos objetos de custos dos diversos módulos.

Outras sugestões de melhorias são baseadas no estudo e pesquisa feita:

- Melhorar a sensibilização e mobilização das gerências quanto à indicação e participação dos funcionários nos treinamentos. Sugere-se que os Representantes de custos continuem sendo oficializados, através de DIP (Documento Interno Petrobras) do Gerente geral da Unidade, como foi feito em 2007. Sempre que houver necessidade de inclusão/alteração de empregado, o gerente setorial deste, deverá comunicar a Contabilidade e ao DEEC (Gerência de Desempenho Empresarial) o substituto para a função.

Pleitear junto à direção da Unidade, a oficialização da atividade de Representante de custos/analista de gastos e de Apropriadores de gastos, se possível com dedicação exclusiva, fato que sensibilizará mais todos os funcionários. Como essa é uma decisão corporativa, que poderá envolver muitas áreas da empresa, poderá levar muito tempo para se resolvê-la. A curto prazo, sugere-se

que essa tarefa seja negociada e registrada no GD (gerenciamento de desempenho) de cada empregado, associando-a aos respectivos treinamentos, exigidos para capacitá-los no bom desempenho da função (ver apêndices II e III). Essa medida possibilitará o acompanhamento, justificativa e avaliação da atividade, tanto pelos responsáveis, quanto por seus gestores.

Todos os representantes/analistas de custos deverão participar do processo de elaboração do PAN – Plano Anual de Negócios (*orçamento anual*), ou se inteirar de como foi feito o orçamento anual dos gastos de sua gerência, pois isso contribuirá bastante para as análises dos gastos e as justificativas dos desvios orçamentários.

Em cada gerência deverá haver um acompanhamento mais efetivo da apropriação e análise dos gastos. Para isso, se faz necessário que os gestores e a Contabilidade, acompanhe com mais detalhe, a análise dos gastos feitas pelos analistas de cada gerência.

A Contabilidade deverá realizar reuniões mensais ou trimestrais, com a participação de representantes das PRGC's (Gerência de Programação e Controle dos Ativos), de um representante da DEEC (Gerência de Desempenho Empresarial), com todos os Representantes/analistas de gastos e com os apropriadores de gastos das gerências onde houver ocorrência de erros. Será apresentado, nessas reuniões, o resultado consolidado de todos os erros que foram detectados no período, tanto os pela Contabilidade, pelos representantes de custos das gerências, pela DEEC (Gerência de Desempenho Empresarial) e pelas PRGC's (Gerência de Programação e Controle dos Ativos), como também, um plano de ação com orientações ou treinamentos personalizados para os empregados responsáveis por esses erros.

Por fim, é importante acrescentar a relevância deste estudo de caso, tanto para a Petrobras, para a sociedade e para a empregada, aqui pesquisadora.

O tema é importante, pois, está intimamente relacionado com um dos objetivos do planejamento estratégico da companhia, que é “*zelar pela correta apropriação de custos e receitas*” e o sucesso na realização das atividades de treinamento/desenvolvimento e de apropriação e análise de gastos são fundamentais para o bom desempenho e a qualidade das informações que são geradas e veiculadas para a sociedade e a todo o público de interesse desta grande empresa.

É relevante também enfatizar:

- O caráter da pesquisa é prática e de interesse estratégico organizacional, em vistas das mudanças que estão ocorrendo, que ainda ocorrerão na empresa e de melhorias já sugeridas no estudo.

- O foco no público interno da organização, visto que qualquer ação de mudança nesta área deve colocá-lo em primeiro lugar.

- A identificação do que foi percebido pelos sujeitos da pesquisa dá um novo foco ao que deve ser priorizado e valorizado em situações da espécie.

A possibilidade de se extrair deste vários outros temas para a realização de trabalhos futuros.

Para pesquisadora realizar o curso de Gestão de Pessoas, ofertado pela FANESE, mesmo por iniciativa e recursos próprios, não foi empecilho para realização deste estudo de caso na Petrobras/UNSEAL. Ao contrário, representou um espaço de aprendizagem, satisfação e realização pessoal, em que foi possível vivenciar várias situações e realizar atividades que aumentarão a experiência,

colaborando, assim, para o desenvolvimento profissional, consequentemente melhoria na formação e desempenho das atribuições diárias.

Outro fato que reflete a importância de tal pesquisa refere-se, especificamente, à formação dos profissionais da área de contabilidade, pois ela irá contribuir com a produção e disseminação do conhecimento científico, abrindo caminhos para o enriquecimento da formação profissional destes, possibilitando ampliação do número de trabalhos já escritos sobre esta temática.

Conclui-se que a correta apropriação de gastos é imprescindível para o bom desempenho da empresa, pois possibilita a adequação correta das atividades e processos, otimização de custos, maior qualidade e confiabilidade nas informações geradas e veiculadas ao seu público de interesse, maximização do resultado, menor retrabalho, melhoria da satisfação e motivação dos empregados.

Espera-se que esta pesquisa e suas sugestões possibilitem maiores e melhores resultados à empresa.

REFERÊNCIAS

- BACKER, Norton. **Custos: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 1999.
- BOOG, Gary. **Administração de recursos humanos**. São Paulo: Prentice Hall, 2006.
- CERVO, M. **Os métodos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de pessoas**. São Paulo: Campus, 2004.
- _____. **Teoria da administração**. São Paulo: Campus, 2001.
- CHISNALL, Peter M. **Pesquisa mercadológica**. São Paulo: Saraiva, 1980.
- CORREIA, A. F. **Treinamento e comunicação**. São Paulo: Campus, 1997.
- COSTA, Cláudia Monteiro. **Treinamento, recrutamento e seleção de pessoas**. (artigo científico). Disponível em <<http://www.abb.com/global/brabb157.nsf.teses.htm>>. Acesso em 25 de out. 2005.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1998.
- CROZATTI, Jaime. Aspectos introdutórios da gestão estratégica de custos. In: **Anais**. Maringá: CRC/PR, 2007.
- FERREIRA, Ana Lúcia. **Atividade gerencial e os caminhos sustentáveis**. SC. Florianópolis: UFSC, 2002.
- GIL, Antonio Carlos. **Gestão de pessoas**. São Paulo: Atlas, 2002.
- GOLDSTEIN, L.T. **Treinamento e desenvolvimento de pessoas**. São Paulo: Campus, 2001.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- KLAPAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e indicadores de desempenho: administre seu custo para ser mais competitivo**. Brasília: UNB, 2002.
- KOTLER, Philip. **Administração de processos: análise e planejamento**. São Paulo: Atlas, 2001.
- KROCHNERT, Stephen P., **Administração: Mudanças e Perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2001.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Mariana de Andrade. **Fundamentos da metodologia**. São Paulo: Atlas, 2001.
- LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**. São Paulo, IBASA; Brasília: INL, 1995.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2.ed.São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Carlos Rogério Montenegro de. **Activity-basead costing para hospitais**. São Paulo: USP, 2002.

LIVINGSTONE, James Mc Cardie. **Pesquisa de Mercado**: uma abordagem operacional. São Paulo: Atlas, 1982.

MANUAL DE APROPRIAÇÃO DE GASTOS – Petrobras – revisão 2008

MARELLO, Flávio. **Dicionário de recursos humanos**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARRAS, Jean Pierre. **Administração de recursos humanos**: do operacional ao estratégico. 4ª ed. São Paulo: Futura, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

MINAYO, Cecília de Souza. **Pesquisa Social**: teoria, método e criatividade. São Paulo: Vozes, 2002.

NEGRINE, C.T. **Como fazer uma pesquisa**. Petrópolis: Vozes, 1999.

NEVES, S. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Frase, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis**: fundamentos e análises. São Paulo: Atlas, 2006.

PETROBRAS – Petróleo Brasileiro S.A. **Curso PLC 201 – Contabilidade Gerencial**.

SANTOS, Vivaldo, E. dos. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: FJA, 2005.

TACHIZAWA, Lauro Barreto et al. **Manual de treinamento na empresa**. São Paulo: Atlas, 2001.

TEIXEIRA, B.T. **Como elaborar trabalhos acadêmicos**. São Paulo: Atlas, 2002.

THIOLLENT, Michael. **Metodologia da pesquisa-ação**. São Paulo: Contexto, 2001.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

WARREN, Carl S. et al. **Contabilidade gerencial**. Trad. André O. D. Castro. São Paulo: Pioneira, 2001.

APÊNDICE A

QUESTIONÁRIO

Pesquisa: Treinamento, Desenvolvimento e a Apropriação de Gastos na Petrobras/Unidade de Negócios Sergipe e Alagoas em 2007: Um estudo de caso.

1. Você é empregado próprio?

Sim () Não ()

2 Qual o seu tempo de serviço na empresa?

De 01 a 05 anos ()

De 06 a 10 anos ()

De 11 a 20 anos ()

De 21 a 30 anos ()

Outros

3. Qual o seu grau de escolaridade

Ensino Médio (2º grau) completo ()

Superior Incompleto ()

Superior ()

Mestrado ()

Doutorado ()

Especialização ()

4. Qual a sua faixa etária

() De 20 a 25

() De 26 a 35

() De 36 a 45

() Mais de 45

5. Você foi indicado e treinado como:

() Representante de custos

() Apropriador de custos

() Representante e Apropriador de custo

6. Você gosta de realizar essa atividade?

Sim () Não ()

Se NÃO, por que a realiza?

7. Qual a importância do treinamento de Apropriadores e Analistas de gastos para você?

() Muito importante

() Importante

() Pouco importante

() Nenhuma Importância

() Outros

8. Após o treinamento, você continuou a realizar as tarefas de apropriação/análise de gastos?

Sim () Não ()

Se NÃO, por que?

09. Os conhecimentos passados no treinamento "Apropriadores/Analistas de gastos", em 2007, estão sendo úteis para você?

Sim () Não ()

10. Quais das principais dificuldades abaixo você enfrenta ao realizar a apropriação/análise dos gastos?

- () Falta de conhecimento dos Módulos do SAP R/3
- () Falta de conhecimento dos Objetos de Custos
- () Falta de Perfil/ acesso as transações R/3
- () Dificuldade de aplicar os conhecimentos teóricos com a prática
- () Falta de relatórios adequados
- () Outra(s), qual(is)?

11. Dos erros de apropriações abaixo, quais os que ocorrem com maior frequência em sua área de atuação?

- () Apropriação de gastos operacionais como investimentos e/ou gastos de investimentos como operacionais.
- () Apropriação de gastos em Objetos de custos indevidos (PEP's , Ordens, Centro de custos..)
- () Apropriação de gastos fora do mês de competência, ou seja, serviços medidos fora do prazo.
- () Apropriação de gastos em classes de custos indevidas (erros código ZSER- Serviços de terceiros como encargos ou vice e versa).
- () Apropriação de gastos em processos/atividades incorretas (PIG, PIA, PCS...)
- () Apropriação de gastos em centros de custos totalizadores ou outros gastos...(PZO..PWP..)
- () Outro(os), Qual(is)?.....

12. Você precisa de mais capacitação para realizar estas tarefas?

Sim () Não ()

13. Em quais outros assuntos você gostaria de ser treinado para facilitar a realização dessas tarefas?

14 Na sua opinião, o acúmulo de atividades e a falta de tempo podem contribuir para os erros de apropriações e de análises dos gastos?

Sim () Não ()

15. Para você, qual das causas abaixo pode contribuir para a ocorrência dos erros de apropriação e análise dos gastos?

- () Falta de prioridade/importância na execução dessas tarefas
- () Falta de conhecimento/treinamento nos módulos do SAP R/3
- () Falta de integração entre as pessoas nos diversos módulos
- () Falta de conhecimento do seu módulo de atuação
- () Falta de tempo/acúmulo de atividades
- () Falta de atenção e interesse por essas atividades.

16. Além destas, para você, existem outras possíveis causas para os erros de apropriação?

17. Enumere de 1 a 5 (o número 1 é o menos importante) para o grau de importância dos produtos e serviços oferecidos pela área de Contabilidade e que influenciam na correta análise e apropriação de gastos:

Cursos e Treinamentos ()

Apostila (material de apoio) ()

Orientações por telefone, e-mail, SST ().

Visitas Técnicas ()

Reuniões periódicas ()

Relatórios de gastos ()

Manutenção de dados mestres (criação, bloqueio, desbloqueio, liberação de objetos de custos) ()

Reclassificação de gastos ()

Acompanhamento dos Apontamentos de Horas/UT's Projetos e Ordens..... ()

Acompanhamento das medições fora do prazo ()

18. Na sua opinião, de qual(is) outra(s) maneira(s) que a CONTABILIDADE/GESUC/CNE/SEAL poderia apoiá-los, ainda mais, para contribuir com a redução dos erros de apropriação e para a melhoria das análises e da qualidade das informações contábeis e gerenciais?

APÊNDICE B

Cursos necessários para os Representantes/Analistas de gastos

CURSO	BWCCA1
NOME DO CURSO	BWCCA1 - USUÁRIO FINAL - ACOMPANHAMENTO DE GASTOS EM OPER. E INVEST.
MEGA PROCESSO	INFORMAÇÕES GERENCIAIS
FUNÇÃO R/3	BW.011
OBJETIVO	CAPACITAR OS USUÁRIOS NO ACOMPANHAMENTO DA INFORMAÇÕES DISPONÍVEIS NOS MODELOS DE NEGÓCIO DA ÁREA DE ACOMPANHAMENTO DE GASTOS EM OPER. E INVEST. UTILIZANDO O BW.
PUBLICO ALVO	USUÁRIOS FINAIS DE BW - PROCESSO DE ACOMPANHAMENTO DE GASTOS EM OPER. E INVEST.. USUÁRIOS QUE ANALISAM INFORMAÇÕES DISPONÍVEIS NO AMBIENTE PARA APOIO AO PROCESSO DECISÓRIO DA ÁREA DE ACOMPANHAMENTO DE GASTOS EM OPER. E INVEST.
CARGA HORÁRIA (H)	8 Horas
CURSO	PLC 255
NOME DO CURSO	PLC255 - ANÁLISE DE GASTOS DE OPERAÇÕES E DE INVESTIMENTOS
MEGA PROCESSO	PLANEJAMENTO E CONTROLE
FUNÇÃO R/3	CO.104 e CO.12
OBJETIVO	CAPACITAR OS USUARIOS QUE CONSULTAM E ANALISAM INFORMAÇÕES DE PLANEJAMENTO E REALIZAÇÃO DE GASTOS COM OPERAÇÕES E COM INVESTIMENTOS.
PUBLICO ALVO	USUARIOS QUE CONSULTAM E ANALISAM INFORMAÇÕES DE PLANEJAMENTO E REALIZAÇÃO DE GASTOS COM OPERAÇÕES E COM INVESTIMENTOS
CARGA HORÁRIA (H)	4
CURSO	PLC 201
NOME DO CURSO	CONTABILIDADE GERENCIAL
MEGA PROCESSO	PLANEJAMENTO E CONTROLE
FUNÇÃO R/3	CO.12
OBJETIVO	DOTAR OS PARTICIPANTES DE CONHECIMENTOS BÁSICOS SOBRE APROPRIAÇÃO DE GASTOS E USO DOS OBJETOS DE CUSTOS
PUBLICO ALVO	USUÁRIOS DE MATERIAIS E SERVIÇOS, FISCAIS DE CONTRATOS DE SERVIÇOS, APONTADORES DE HORAS/UT'S
CARGA HORÁRIA (H)	24 horas

CURSO NO ESSBASE/ANALYZER OFERECIDO PELA DEEC
--

APÊNDICE C

Cursos necessários para os Apropriadores de custos

CURSO		PLC 201
NOME DO CURSO		CONTABILIDADE GERENCIAL
MEGA PROCESSO		PLANEJAMENTO E CONTROLE
FUNÇÃO R/3		CO.12
OBJETIVO		DOTAR OS PARTICIPANTES DE CONHECIMENTOS BÁSICOS SOBRE APROPRIAÇÃO DE GASTOS E USO DOS OBJETOS DE CUSTOS
PUBLICO ALVO		USUÁRIOS DE MATERIAIS E SERVIÇOS, FISCAIS DE CONTRATOS DE SERVIÇOS, APONTADORES DE HORAS/UT'S
CARGA HORÁRIA (H)		24 H
CURSO		MÊS 208
NOME DO CURSO		MES208 - MEDIÇÃO DE SERVIÇOS
MEGA PROCESSO		MATERIAIS EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS
FUNÇÃO R/3		<u>FL.14</u>
OBJETIVO		CAPACITAR OS PARTICIPANTES A EMITIR A FRS - FOLHA DE REGISTRO DE SERVIÇOS (MEDIÇÃO E ACEITE DE SERVIÇOS
PUBLICO ALVO		FISCAIS DE CONTRATO DE SERVIÇO
CARGA HORÁRIA (H)		24
CURSO		MÊS 249
NOME DO CURSO	MES249	MEDIÇÃO DE CONTRATOS COM VÁRIAS MOEDAS
MEGA PROCESSO		MATERIAIS EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS
FUNÇÃO R/3		<u>MM.079</u>
OBJETIVO		CAPACITAR OSUSUÁRIOS PARA A ATIVIDADE DE MEDIÇÃO DE CONTRATOS DE VÁRIAS MOEDAS NO R3.
PUBLICO ALVO		FISCAL DE CONTRATO EM VÁRIAS MOEDAS
CARGA HORÁRIA (H)		16
CURSO		MES271
NOME DO CURSO	MES271	SOLICITAÇÃO DE SERVIÇOS E MATERIAIS - EBP
MEGA PROCESSO		MATERIAIS EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS
FUNÇÃO R/3		<u>FL.14</u>
OBJETIVO		CAPACITAR OS PARTICIPANTES A SOLICITAR SERVIÇOS E MATERIAIS PARA ATENDIMENTO DE SUAS NECESSIDADES
PUBLICO ALVO		USUÁRIOS DE MATERIAIS E SERVIÇOS.
CARGA HORÁRIA (H)		12
CURSO		MÊS 270
NOME DO CURSO	MES270	SOLICITAÇÃO DE SERVIÇOS E MATERIAIS - EBP – Complemento
MEGA PROCESSO		MATERIAIS EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS
FUNÇÃO R/3		<u>FL.14</u>
OBJETIVO		CAPACITAR OS PARTICIPANTES A SOLICITAR SERVIÇOS E MATERIAIS PARA ATENDIMENTO DE SUAS NECESSIDADES
PUBLICO ALVO		USUÁRIOS DE MATERIAIS E SERVIÇOS

CARGA HORÁRIA
(H)

8 horas

CURSO

MÊS 299

NOME DO CURSO

**MES299 - BÁSICO DE M.E.S CONCEITOS GERAIS E CONSULTAS DA
ÁREA DE MATERIAIS**

MEGA PROCESSO

MES299

FUNÇÃO R/3

MATERIAIS EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS

OBJETIVO

DESCREVER EM LINHAS GERAIS A ÁREA DE SUPRIMENTO DE
MATERIAIS, NAGEVAR E EFETUAR CONSULTAS NO MÓDULO DE
MATERIAIS, EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS

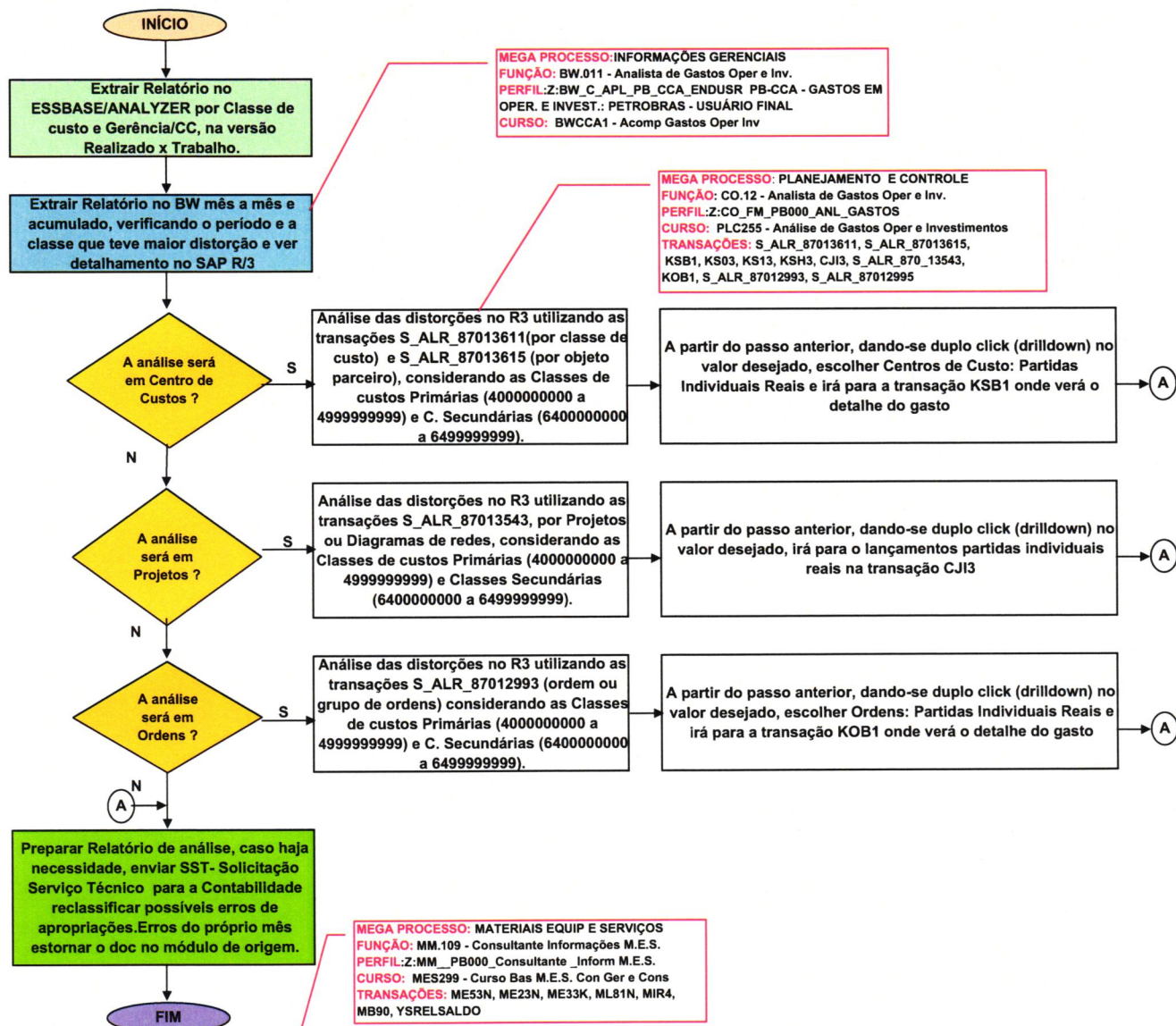
PUBLICO ALVO
CARGA HORÁRIA
(H)

USUÁRIOS QUE EFETUAM ATIVIDADES DE SUPRIMENTO DE MATERIAIS

8 horas

ROTEIRO PARA ANÁLISE DE GASTOS

MEGA PROCESSOS FUNÇÕES/ PERFIS/CURSOS E TRANSAÇÕES P/ MAPEAMENTO REPRESENTANTES DE CUSTOS



Transações de outros módulos que auxiliam na análise dos gastos

ME53N - Requisição de Compras (doc.iniciados com 40xx)	PA20 - Exibir dados mestres de RH (Conferir pessoal lotados na gerência) (Restrita empregados autorizados módulo RH e área Contábil)
ME23N - Pedido de Compras (doc.iniciados com 450xx)	YSRELIMOB - Relat. Detalhado (serve p/conferir se os bens que estão depreciando são mesmo da Gerência analisada).
ME33K - Contrato (doc.iniciados com 46xx)	
ML81N - FRS - Folha de Registro de Serviço (doc.iniciados com 100xx)	
MIR4 - Exibir doc. de Faturas (doc. Iniciados com 56xx)	
MB90 - Saída de Material do Estoque-SM (doc.iniciados com 49xx)	
YSRELSALDO - Saldo de Contrato	
IW33 - Consulta Ordem de Manutenção	KSH3 - Exibir Grupo de centro de Custo (Formato HTML)
CJ20N - Consulta PEP'S e Diagramas de Redes	KS13 - Exibir Grupo Centro de custo (formato planilha excel)
	KS03 - Exibir Centro Custo

AÇÕES NO SISTEMA ESSBASE ANALYZER
 AÇÕES NO SISTEMA BW
 AÇÕES NO SISTEMA SAP R/3
 ACESSAR SITE CONTABILIDADE - ÍCONE