

# CUSTOS INTANGÍVEIS: UMA PROPOSTA DE AVALIAÇÃO

**Carlos Alberto Diehl**

## **Resumo:**

*Este trabalho aborda a conceituação e o tratamento de Custos Intangíveis e seu uso no Processo de Tomada de Decisão. Inicialmente, são discutidos os principais aspectos conceituais relacionados a Custos Intangíveis e sua influência sobre os processos de negócios e a competitividade das empresas. Após, a partir de um modelo para Gestão Estratégica de Custos e usando uma lógica de custeio por atividades, é proposto um Método para Avaliação de Custos Intangíveis. Finalmente, é discutida a utilização de Métodos de Avaliação para Multiatributos nos processos de tomada de decisão que envolvam custos intangíveis.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Custos e Tomada de Decisões: Modelos e Experiências*

## **CUSTOS INTANGÍVEIS: UMA PROPOSTA DE AVALIAÇÃO**

**Carlos Alberto Diehl, MSc**

Unisinos - Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Centro de Ciências Econômicas

Av. Unisinos, 950 – São Leopoldo – CEP 93022-000 – e-mail: [cd@cpovo.net](mailto:cd@cpovo.net)

Professor Assistente

### **Resumo:**

Este trabalho aborda a conceituação e o tratamento de Custos Intangíveis e seu uso no Processo de Tomada de Decisão. Inicialmente, são discutidos os principais aspectos conceituais relacionados a Custos Intangíveis e sua influência sobre os processos de negócios e a competitividade das empresas. Após, a partir de um modelo para Gestão Estratégica de Custos e usando uma lógica de custeio por atividades, é proposto um Método para Avaliação de Custos Intangíveis. Finalmente, é discutida a utilização de Métodos de Avaliação para Multiatributos nos processos de tomada de decisão que envolvam custos intangíveis.

Área Temática: Custos e Tomada de Decisões: Modelos e Experiências

## CUSTOS INTANGÍVEIS: UMA PROPOSTA DE AVALIAÇÃO

### 1 Introdução

Um dos mais importantes diferenciais competitivos atuais é a gestão eficiente dos recursos das organizações, que permite importantes vantagens na luta pelo mercado. No entanto, muitos fatores na gestão desses recursos são de difícil, senão impossível, mensuração. Como exemplo, pode-se citar: impactos ambientais, tanto ecológicos quanto na imagem da empresa, políticas de recursos humanos e seus efeitos sobre a produtividade e a participação, políticas de mercado e publicidade, relacionamento com a comunidade, entre outros. Além disso, a sociedade torna-se cada vez mais exigente em relação às perdas provocadas pelas empresas e seus produtos. Estão aí incluídas as perdas sociais, como por exemplo, aquelas relativas à poluição, reciclagem, gastos previdenciários, etc.

Frente a essa mudança na competição global, o diferencial competitivo, que antes era obtido pela precisão na avaliação de fatores tangíveis (custo de matéria-prima, custo de mão-de-obra, desperdício de materiais e outros) migra para a correta consideração e conseqüente incorporação dos fatores intangíveis (imagem pública, políticas de recursos humanos, etc.). Decorre daí a necessidade de um sistema que permita avaliar custos intangíveis. Também associada a essa evolução, é preciso considerar as receitas intangíveis, tais como a parcela adicional de mercado conquistada pela rápida resposta às necessidades dos clientes.

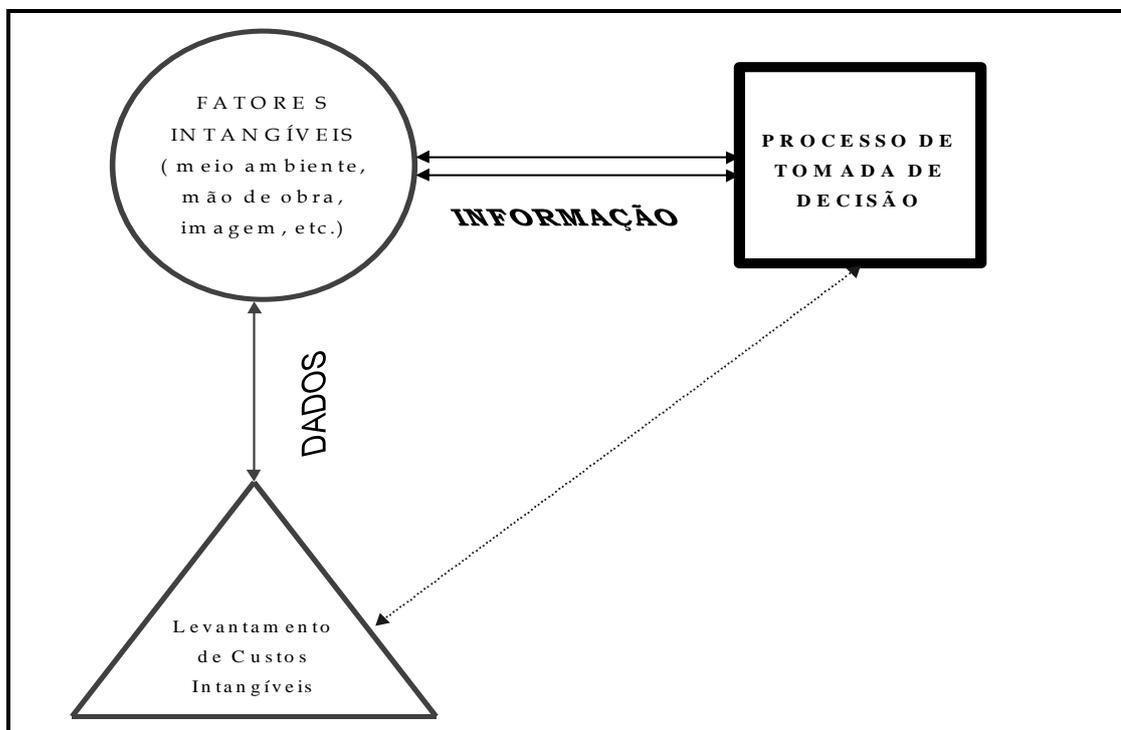


Figura 1 - Os Fatores Intangíveis no Processo de Tomada de Decisão.

Dessa forma, os fatores intangíveis são componentes importantes na estratégia das organizações. Por exemplo: quanto vale a biodiversidade? Quanto as pessoas estariam dispostas a pagar pela sua manutenção? Outro exemplo: Qual o valor que uma empresa estaria disposta a despende em ociosidade para ganhar em flexibilidade e assim oferecer uma resposta mais rápida às necessidades dos clientes? Todas essas respostas têm, atualmente, uma importância fundamental na gestão das empresas. BERLINER e BRIMSON (1992), por exemplo, afirmam que " melhorias resultantes de qualidade, volume de produção e flexibilidade podem ser de vital importância estratégica ... tais critérios devem estar definidos no plano estratégico e considerados quando da avaliação de projetos potenciais".

Como consequência, torna-se de vital importância para as empresas incorporar a seu processo de tomada de decisão um sistema que possa quantificar os fatores intangíveis, bem como identificar e medir os respectivos custos intangíveis. Através destes, a empresa poderá inferir o impacto dos fatores intangíveis sobre sua estratégia e seu desempenho (Figura 1).

## 2 Importância

A melhor compreensão dos fatores envolvidos na produção de bens e serviços deve ser buscada de uma forma incessante. Isto é importante tanto como forma de melhor administrar esses recursos, mas também para obter um diferencial competitivo que garanta a sobrevivência da empresa agora e no futuro. JOHNSON e KAPLAN (1993) afirmam que "O valor econômico de uma companhia não se limita à soma dos valores de seus ativos tangíveis, ... também inclui o valor de **ativos intangíveis**: o sortimento de produtos inovadores, o conhecimento de processos de produção flexíveis e de alta qualidade, o talento e a moral dos empregados, a fidelidade dos clientes e imagem dos produtos, fornecedores confiáveis, rede de distribuição eficiente, etc."

Assim, a incorporação de fatores intangíveis aos produtos, como moral de RH, imagem mercadológica, adequação ambiental, tornou-se não só uma vantagem competitiva, em alguns segmentos econômicos, mas também uma necessidade de sobrevivência em outros.

Naturalmente, a incorporação de fatores intangíveis aos processos gerenciais tem que ser acompanhada pelo levantamento dos custos associados. Entendam-se custos, como "a parcela de esforço de produção absorvida pelo produto", seja ela um bem ou serviço (figura 2). Assim, não só é necessário conhecerem-se os gastos gerados pelos fatores intangíveis, mas também os custos. Dessa forma, a separação dos gastos em custos e perdas, permite além de seu conhecimento e incorporação, o seu gerenciamento, que, sem dúvida, é o produto mais importante desta atividade.

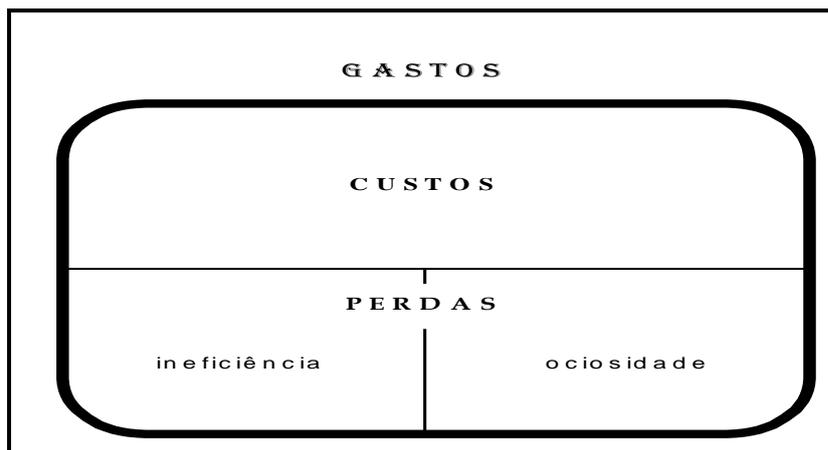


Figura 2 - Relacionamento entre Custos, Perdas e Gastos (adaptado de KLIEMANN NETO, 1995).

### 3 A Gestão da Qualidade

Embora seja corrente, tanto nos meios acadêmicos como empresariais, que as organizações devam orientar-se para a qualidade, no seu sentido mais amplo, ainda são os argumentos econômicos que mais as estimulam para isso. Conforme LASCELLES e DALE (1989), é possível verificar que aproximadamente 70% do número total de respostas de suas pesquisas apontaram para fatores de ordem econômica, como agentes motivadores para a melhoria da qualidade<sup>1</sup>. Também ROBLES JR., A. (1996), referindo-se aos objetivos do custos da qualidade, afirma "conhecer na realidade o quanto a empresa está perdendo pela falta de qualidade ... ajuda na sensibilização e compromisso de enfrentar o desafio da melhoria da qualidade".

Somados a esses aspectos, deve levar-se em consideração que muitos dos fatores que asseguram o sucesso na implantação de estratégias de gestão de qualidade nas empresas podem ser considerados como intangíveis. Como exemplo, pode-se citar a motivação do corpo funcional. MONDEN (1984) afirma em relação ao Sistema Toyota de Produção, que, "embora a redução de custos seja a meta mais importante do sistema, ele tem que alcançar três outras submetas em ordem,... 3. Respeito à Condição Humana, o qual deve ser cultivado enquanto o sistema utiliza o recurso humano para atingir seu objetivos de custos". Pode-se considerar **Respeito à Condição Humana** um *fator intangível*.

Corroborando essa afirmação, o COMITÊ TÉCNICO da ISO, postula, na norma ISO 14000 (COMMITTE DRAFT: ISO, 1995), que: " Os apropriados recursos **humanos**, físicos e financeiros, essenciais para a implementação de políticas ambientais de uma organização e o atingimento de seus objetivos devem ser definidos e feitos disponíveis. Ao alocar recursos, as organizações podem desenvolver procedimentos para rastrear os benefícios, assim como os custos de suas atividades, produtos e serviços, tais como o custo do controle de poluição, desperdícios e disposição" (grifo deste autor). Em outro parágrafo, estabelece: "É o comprometimento dos indivíduos, no contexto dos valores partilhados, que transformam um sistema de gerenciamento ambiental, a partir do papel, em um efetivo processo". Também aí está demonstrada a importância dos fatores intangíveis e seus custos.

<sup>1</sup>Os agentes motivadores aos quais refere-se esta afirmação são: demanda dos clientes, necessidade de redução de custos e competidores.

Assim, o conhecimento dos componentes econômicos ligados aos recursos intangíveis das organizações é de fundamental importância. Isto permitirá às empresas o gerenciamento destes recursos, ensejando sua melhor utilização. O resultado desse gerenciamento mais eficiente será o atingimento dos objetivos estratégicos de uma forma mais econômica. Reforçando este enfoque COOPER e KAPLAN (1991) afirmam " para descobrir quais ações incrementarão as margens de venda e reduzirão despesas de operação, gerentes necessitam entender os padrões de consumo dos recursos em um micronível, onde as ações estão realmente acontecendo ".

#### 4 O Modelo Proposto

Baseado no modelos propostos por NAKAGAWA (1995), para a gestão estratégica de custos, a estrutura principal deste trabalho pode ser entendida como mostrado na Figura 3.

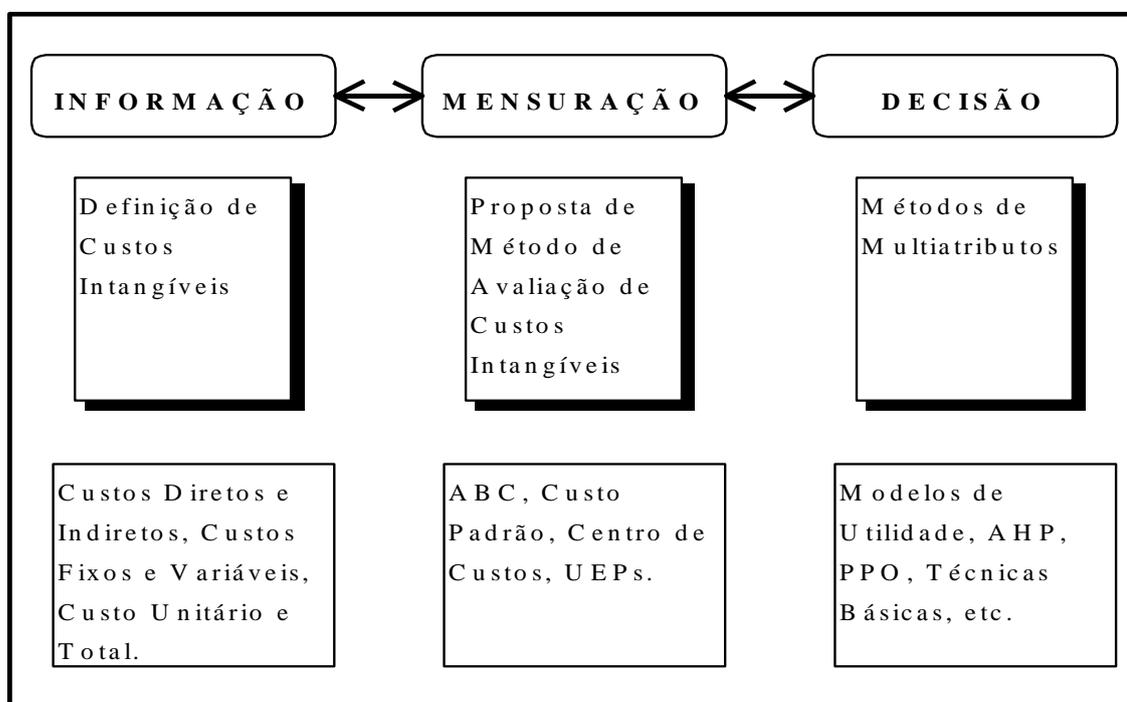


Figura 3 - Modelo Proposto para Consideração dos Custos Intangíveis no Processo de Tomada de Decisão.

A etapa de informação do modelo proposto é discutida a partir da próxima seção, onde são oferecidas condições para a definição conceitual de Custos Intangíveis. Após, é apresentado o Método de Avaliação de Custos Intangíveis e sua forma de operacionalização. Finalmente, é discutido uso de Custos Intangíveis para a Tomada de Decisão.

## 5 Fatores Intangíveis

Diariamente, as empresas têm que lidar com a administração de fatores cujas identificação e definição não é clara para os seus executivos. Estes fatores constituem um aspecto fundamental da gestão das empresas, mas quase sempre são desconsiderados ou estimados somente através da experiência. Longe de considerar-se a experiência humana desprezível, é evidentemente insuficiente em muitos casos. Isto se dá devido a um possível enviesamento, cognitivo ou circunstancial, ou pela limitação de seu alcance. São, pois, fatores que possuem alta dose de subjetividade individual e coletiva: são os chamados **Fatores Intangíveis**<sup>2</sup>.

Por exemplo, se os japoneses tivessem considerado os estudos acerca do nível ótimo de qualidade, somente pelos benefícios diretos e tangíveis, jamais teriam alcançado o nível de qualidade atual. A pergunta é: qual o valor e o impacto do ambiente de qualidade criado? A resposta está na supremacia comercial japonesa, em muitas áreas.

Tradicionalmente, um processo de negócio pode ser mostrado como na Figura 4. A incorporação dos Fatores Intangíveis e seus elementos em um processo de negócio pode ser esquematicamente mostrada pela Figura 5.

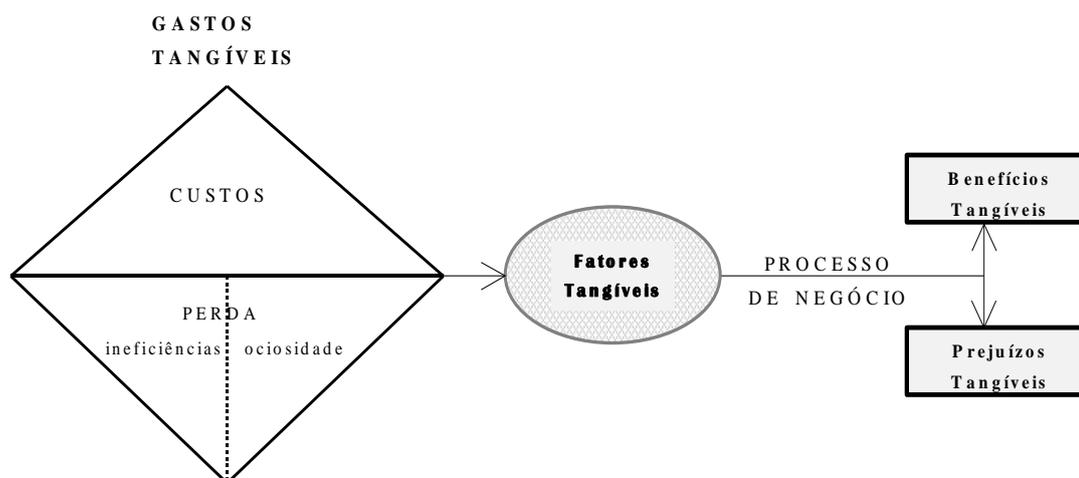


Figura 4 - Diagrama Esquemático de um Processo de Negócio.

Assim, **Fatores Intangíveis** são fatores que permitem a operação do negócio, mas não atuam diretamente sobre os processos de negócio. Como exemplos de fatores intangíveis, podem-se citar: Imagem Pública, Biodiversidade, Flexibilidade Operacional, Recursos Humanos, Automação, entre outros.

A seguir, far-se-á uma discussão acerca dos principais elementos introduzidos pelo diagrama mostrado na Figura 5.

<sup>2</sup>Na linguagem convencional de contabilidade, fatores intangíveis são chamados de ativos intangíveis; nesta obra, fatores intangíveis e ativos intangíveis são usados com o mesmo sentido.

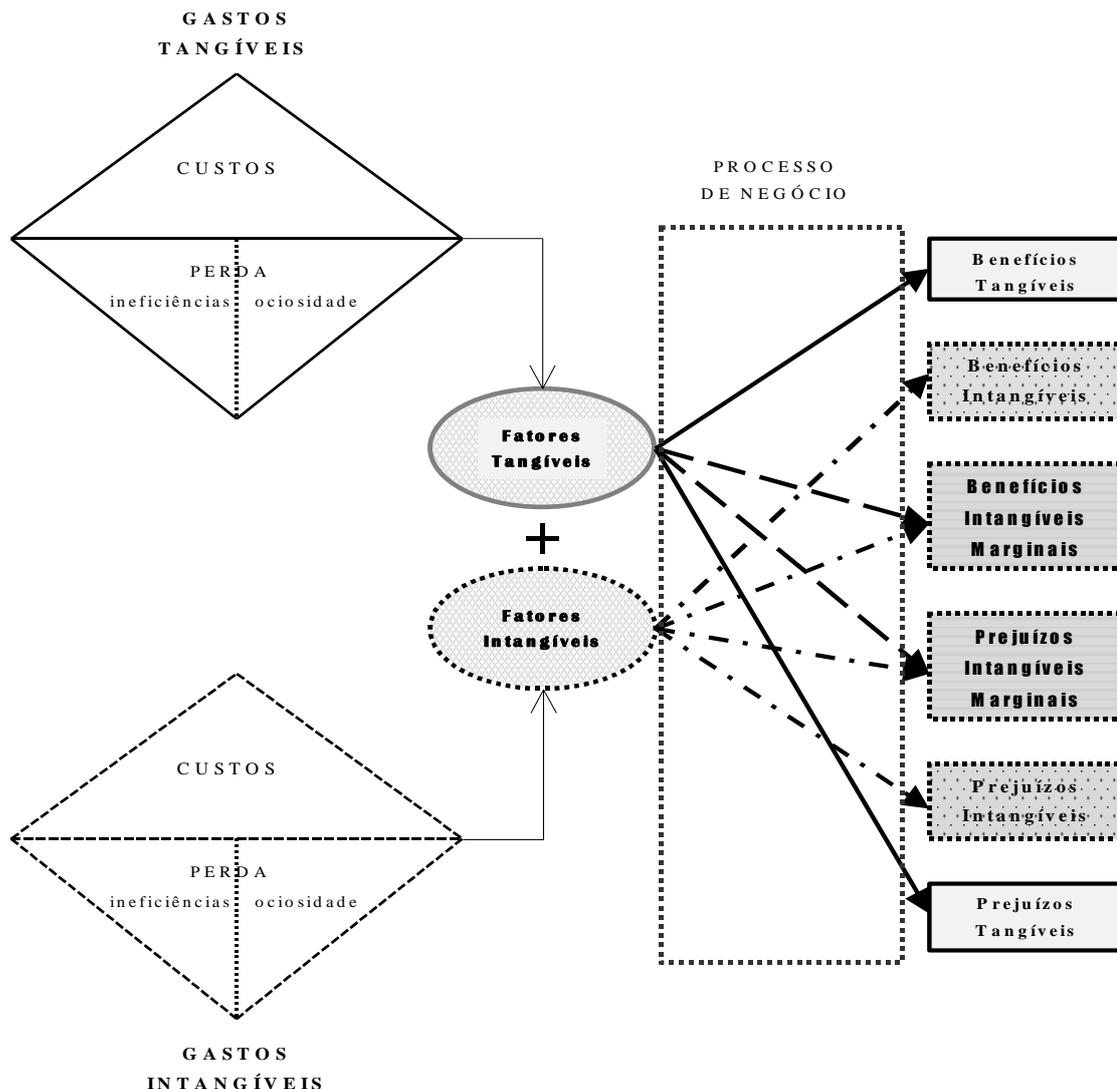


Figura 5 - Diagrama Esquemático de um Processo de Negócio, com a incorporação de Fatores Intangíveis e seus Elementos

### 5.1 Benefícios Intangíveis

Benefícios intangíveis, propriamente ditos, decorrem da administração eficiente dos fatores intangíveis. Por exemplo, uma boa política de recursos humanos pode trazer aumento de produtividade, reduzindo os custos ou aumentando as vendas. Sua consequência tanto pode ser o aumento de receitas, quanto a diminuição de gastos.

Há os benefícios intangíveis marginais que também podem advir da administração de fatores tangíveis, como por exemplo, uma elevação marginal da produtividade, em função de alterações de *lay out*, por causa de maior motivação dos empregados. Outro exemplo: a informatização pode reduzir uma série de custos de administração, pela eliminação de postos de trabalho, pela redução de trâmites burocráticos e relatórios. Mas também pode contribuir com uma menor perda de tempo em tarefas que não sejam atividades-fim. Um vendedor, com um computador portátil e um telefone celular pode perder menos tempo em negociação e orçamentos, executando-os, muitas vezes, na frente do cliente, tornando desnecessária uma posterior visita somente para apresentação de informações. Um bom exemplo pode ser visto em WEATHERALL (1994).

A consideração dos benefícios intangíveis em orçamentos de capital pode alterar o Valor Presente Líquido (VPL), mudando a decisão e a direção das ações (LEE, 1991). Também devem ser lembrados os efeitos positivos da curva de aprendizagem, isto é, que os custos diminuem e a produtividade aumenta com o passar do tempo. Isto se deve, principalmente, ao desenvolvimento das habilidades e a adequação dos procedimentos.

## **5.2 Prejuízos Intangíveis**

Muitas vezes, executivos perguntam-se por quê sua administração dos fatores produtivos não tem um rendimento satisfatório, mesmo que certas condições objetivas demonstrem ser favoráveis. Baixa fatia de mercado, problemas com absenteísmo, conflitos com a comunidade, entre outros, podem coexistir com alta qualidade de produtos, baixos preços e prazos de atendimento curtos. E muitas vezes o que parece impossível acontece: os resultados econômicos não satisfazem.

A raiz destes problemas freqüentemente está em uma má administração dos fatores intangíveis, que leva a Prejuízos Intangíveis. Semelhante aos benefícios intangíveis, eles podem ser marginais, quando também advém dos Fatores Tangíveis.

Por exemplo, BOHLANDER e KINICCKI (1988), evidenciam em sua pesquisa a importância das práticas e políticas de RH em relação à produtividade. Afirmam no texto que: “empregados desenvolvem atitudes positivas e sentem-se comprometidos com a organização quando a organização demonstra seu comprometimento com os empregados”. Mais adiante, “programas e atividades oferecidos pelos departamentos de RH, acopladas com a subsequente percepção dos empregados do comprometimento com os Recursos Humanos, refletido nestes programas, são fatores contributivos para a atitude dos empregados e a efetividade organizacional”. O resultado da pesquisa evidencia que “quando uma organização tem bons programas e atividades de RH, os empregados perceberão este comprometimento de um maneira positiva”. Assim, pode-se perceber que uma má gestão de fatores produtivos, tangíveis e/ou intangíveis, pode ocasionar prejuízos intangíveis, seja por má imagem junto ao cliente, absenteísmo, etc.

## **5.3 Custos Intangíveis - Tratamento Contábil**

Segundo MEIGS *et al.* (1977), "ativos intangíveis são ativos que são usados na operação do negócio, mas que não têm substância física e são não-correntes". Como exemplos, os autores citam direitos autorais, franquias, marcas registradas, etc.

Contabilmente, não é encontrado um procedimento padrão para o tratamento de ativos intangíveis. Algumas empresas optam por atribuir um valor nominal de US\$ 1,00, simbólico; outras avaliam por algum método e atribuem-lhe valor.

Uma das dificuldades contábeis é a depreciação, visto que é difícil determinar um valor de vida útil para o ativo. Um grande problema, por exemplo, é o valor de uma marca registrada, que pode perder completamente seu valor de um ano para outro. No entanto, se for usada a lógica de reposição do ativo<sup>3</sup>, para a depreciação, torna-se necessário vincular um custo a este ativo. Naturalmente, isto tem sentido contabilmente, uma vez que não houve custo associado.

A legislação norte-americana permite a inclusão de ativos intangíveis nos balanços (LADERMAN, 1989), desde que haja algum tipo de desembolso por isso, seja com aquisição ou desenvolvimento. No entanto, a organização tem a obrigatoriedade de amortização ou depreciação, sem o benefício da dedução sobre o imposto de renda. Na Inglaterra, os ativos intangíveis não são amortizados. Em outros países, como a Alemanha e o Canadá, eles são depreciados, mas amenizados por reduções de taxas. No caso dos EUA, a inclusão de um ativo intangível pode elevar o valor de uma organização, pelo aumento do ativo total. Por outro lado, a depreciação irá aumentar as despesas.

No Brasil, a legislação só permite a inclusão de um custo associado a um ativo intangível se houver gasto para aquisição. Se a empresa receber uma patente gratuitamente ou desenvolvê-la internamente, não é permitido a associação de custo a este ativo.

#### 5.4 Custos Intangíveis – Definições

MEIGS *et al.* (1977) afirmam que: "a base da valoração de um ativo é seu custo". No entanto, nem sempre pode ser associado a um ativo intangível um custo. Por exemplo, uma boa imagem mercadológica pode ser fruto da tradição da empresa. E, diretamente, não há como associar um custo a isso. Por outro lado, a empresa poderia contratar uma agência de publicidade para formar uma boa imagem mercadológica, quando então, terá um custo associado. Assim, poderia ser dito que só há custo intangível, quando há algum tipo de gasto, seja direta ou indiretamente.

Assim, *custos intangíveis* estão associados a *ativos intangíveis*. Embora nem sempre possa ser associado custo a um ativo intangível, o primeiro só existe se o segundo existir (figura 6). Por outro lado, nem todo gasto feito na aquisição ou desenvolvimento de um ativo intangível, é custo, visto que podem estar aí incluídas perdas, conforme definido anteriormente.

Dessa forma, pode-se definir **custo intangível como a parcela de sacrifício financeiro absorvida na formação e/ou manutenção de um fator intangível**. Exemplos de fatores e custos intangíveis são patentes e os custos de desenvolvimento, marcas registradas e custos de propaganda e registro, imagem mercadológica e custo de treinamento, moral de RH e custos da política de pessoal, entre outros.

---

<sup>3</sup>KLIEMANN NETO (1995) afirma que "a depreciação não é uma quantia gasta, mas um 'fundo de reserva', que deverá permitir a empresa realizar investimentos de reposição do seu ativo fixo".

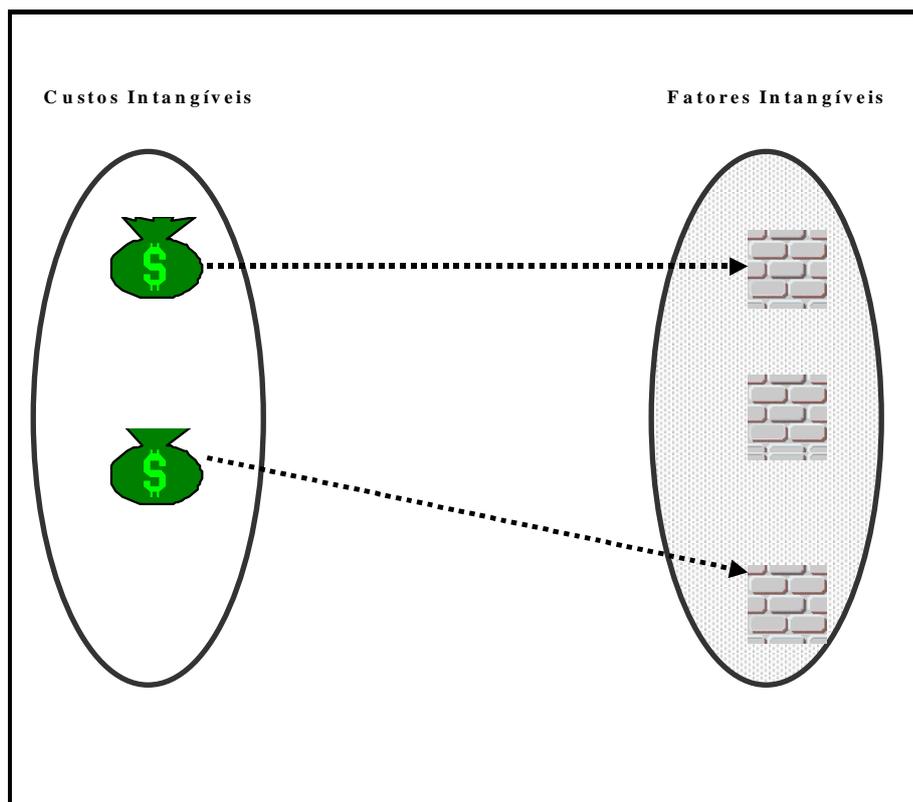


Figura 6 - Custos Intangíveis x Fatores Intangíveis.

Pode haver algum tipo de confusão entre as definições comuns de custos intangíveis e custos indiretos. Os primeiros estão associados com fatores intangíveis, o que gera uma dificuldade de *mensuração*. Os últimos estão relacionados com a dificuldade de *atribuição*. Muitas vezes o que leva a esta confusão é que a maioria dos custos intangíveis são indiretos. Assim, um *custo intangível* pode ser um *custo direto* se for facilmente atribuível a um *fator intangível*; ou um *custo indireto* se for dificilmente atribuível a um *fator intangível*. Por exemplo: no desenvolvimento de uma patente industrial X, pelo departamento técnico de uma organização, o custo de um equipamento comprado especificamente para o desenvolvimento desta patente será um *custo direto*. Por outro lado, o custo de mão de obra dos técnicos, que também trabalham em outras atividades, será um *custo indireto*.

Assim, é de fundamental importância o conhecimento da composição dos gastos associados aos recursos intangíveis, tanto para permitir uma avaliação correta do retorno gerado, como para tornar possível o gerenciamento do processo.

Até aqui, foram realizadas discussões que permitiram a introdução e compreensão de novos conceitos, satisfazendo convenientemente a etapa de Informação do modelo proposto. Na próxima seção, será sugerido um método de avaliação de custos intangíveis, que permitirá satisfazer a etapa de Mensuração do modelo.

## 6 Proposta de Método de Avaliação

Nesta seção é apresentado um método genérico estruturado de avaliação de custos intangíveis, que visa permitir sua mensuração com o objetivo de auxiliar o processo de tomada de decisão.

O método sugerido é parcialmente baseado nos Princípios de Gestão Estratégica de Custos e nas propostas de Sistemas de Gestão Estratégicas de Custos propostos por NAKAGAWA (1993) e na Gestão Estratégica de Custos e Modelo de Gestão de Custos da Qualidade propostos por ROBLES JR.(1996).

A seguir, então, é discutida, por etapas, a proposta de método de avaliação de custos intangíveis. No Quadro 1, é apresentado um resumo do método.

### **1) Identificar os fatores intangíveis.**

O primeiro passo quando se busca avaliar um custo é identificar onde seu efeito é sentido. Tal atitude permite o direcionamento dos esforços e a objetividade do trabalho, além de definir a área de interesse. Nesta etapa, é importante verificar-se qual o fator que é mais restritivo a um melhor desempenho da empresa.

### **2) Identificar as atividades necessárias.**

Associar ao fator intangível as atividades necessárias para atingir os objetivos de formação e/ou manutenção de fatores intangíveis. Devem ser identificadas todas atividades relevantes. Lembrar que a NB 9004 (ABNT, 1990) e também a ISO 14000 (COMMITTE DRAFT: ISO, 1995) prevêm a realização de revisões periódicas dos sistemas da qualidade. Assim, essas atividades poderiam estar previstas dentro do sistema da qualidade.

### **3) Relacionar os recursos utilizados às atividades necessárias.**

É preciso associar os recursos utilizados às atividades que serão realizadas como forma de estabelecer seus pontos de medição. Ademais, cada tipo de atividade pode ter um tipo de uso do recurso. Ou seja, um mesmo recurso pode ser utilizado por duas atividades diferentes, mas de formas distintas, sendo possível que tenha que ser medido diferentemente para cada atividade.

### **4) Associar ao recurso uma medida de seu uso.**

Um recurso intangível só pode ser medido se houver a definição de sua unidade de medida. Deve-se levar em consideração não só sua adequação, como também a viabilidade técnica e econômica da escolha. Além disso, deve tomar-se cuidado na definição dos indicadores, para que eles sejam relevantes e fiéis ao objetivo da medição.

Ex.: postos de gasolina: identificação da adequação do número de postos:

falso: número de postos por habitante

verdadeiro: litros vendidos por posto

### **5) Selecionar um método de atribuição apropriado ao recurso, de acordo com a unidade de medição.**

O método de atribuição/medição deve considerar tanto sua adequação à medida como também sua viabilidade, conforme item 4. É também importante estabelecer um método que tenha uso viável dentro das disponibilidades da organização.

### **6) Medir os custos associados, identificando perdas.**

Levantar os custos associados às unidades de medição, estabelecendo uma relação monetária entre o consumo do recurso intangível e o gasto de dinheiro. Num detalhamento posterior, procurar identificar as perdas através da separação das atividades entre aquelas que agregam valor e as que não agregam valor ao fator.

## RESUMO DO MÉTODO

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

Quadro 1 - Resumo do Método para Avaliação de Custos Intangíveis

### **7) Totalizar os custos associados.**

Verificar o nível de utilização necessário para o(s) recurso(s), obtendo assim o valor total de custo estimado.

### **8) Associar os custos intangíveis aos níveis de utilização dos recursos, bem como aos benefícios obtidos/esperados sobre os ativos intangíveis.**

Buscar estabelecer uma função entre o custo intangível e o nível de utilização do recurso, bem como entre o último e o benefício esperado sobre o fator intangível. Dessa forma é possível obter-se relações que permitirão a realização de orçamentos, distribuição de custos, análises de relação benefício/custo, etc.

### **9) Gerenciar o uso dos recursos, buscando a melhoria do processo.**

A identificação dos custos associados, o detalhamento dos elementos envolvidos no processo, a separação de atividades entre valiosas e não valiosas, e outros aprendizados efetuados no processo de conhecimento permitirão um melhor gerenciamento dos recursos envolvidos, em particular, e de todos outros elementos, no geral. Ou seja, deve ser usada uma lógica de melhoria contínua do processo. Isso irá dar-se não só pela análise crítica das atividades envolvidas, mas também pela própria aprendizagem ao longo do processo. Assim, é possível em utilizações futuras um aproveitamento mais racional dos recursos envolvidos e também um uso mais rentável do próprio método. Aqui também pode ser usada a lógica da Produção Enxuta<sup>4</sup>, ou seja de direcionar os esforços no sentido de diminuir ao máximo as atividades não valiosas. Agindo assim, há um aumento da proporção de tempo útil empregado na atividade-fim, que, direta ou indiretamente aumentará sua produtividade. Novamente, pode ser citado o exemplo dado por WEATHERALL (1994), onde é demonstrado o benefício intangível marginal obtido pela redução das tarefas auxiliares, através da informatização.

## **7 Fatores Intangíveis e os Métodos de Multiatributos**

A avaliação de aspectos intangíveis em um processo de tomada de decisão transcende os fatores ditos objetivos. Em muitos casos, a importância dos aspectos intangíveis é mesmo maior que dos aspectos tangíveis. Nestas situações, o uso de métodos que permitam a incorporação de diversos atributos e sua conveniente consideração passa a ser uma necessidade.

Os métodos de multiatributos<sup>5</sup>, usados nos processos de decisão, apresentam a possibilidade da consideração não só de medidas objetivas mas também de medidas subjetivas. Conforme a circunstância encontrada, pode ser recomendado (ou não), o uso de um método de multiatributos. Desde os mais simples (restrição disjuntiva, restrição conjuntiva, etc.) até os mais complexos (modelos de utilidade, AHP – Processo de Análise Hierárquica), são oferecidas oportunidades de uso que podem se adequar às necessidades do processo de decisão.

Há bastante tempo, os métodos de multiatributos são, formal ou informalmente, utilizados. CANADA e SULLIVAN (1989), por exemplo, citam uma carta de Benjamin Franklin à Joseph Priestly, seu amigo, datada de 1772, onde ele ensina um método simples de consideração de vários atributos para um processo de decisão. Nas décadas de 70 e 80, houve o surgimento de várias técnicas novas (CANADA e SULLIVAN, 1989).

BERLINER e BRIMSON (1992), referindo-se ao MADM (*Multiple-Attribute Decision Model*), sugerido por ENGWALL, R.L., afirmam que um método de avaliação por multiatributos ajuda os administradores a decidirem de forma eficaz em relação a custos. Também para os autores, o uso de métodos de multiatributos é uma forma de avaliar riscos e desempenho, quando da análise de alternativas de investimento, e deve decorrer da estratégia da alta direção.

---

<sup>4</sup> Para uma melhor compreensão, pode ser visto ANTUNES JR, J.A.V., 199\_ .

<sup>5</sup> Os aqui chamados Métodos de Multiatributos são também referidos na literatura como Multicriteriais e Multiobjetivos, entre outras formas.

Uma questão importante na escolha da técnica mais apropriada é o número de atributos que serão levados em conta. A escolha de poucos atributos pode levar a não consideração de aspectos importantes, mesmo vitais para a análise. De outra forma, muitos atributos podem desviar a atenção dos pontos importantes, ao mesmo tempo que desperdiçam tempo e energia em pontos fúteis. Uma forma de minimizar o número de atributos é descartar aqueles nos quais as alternativas não apresentem diferenças.

Outra característica que merece atenção, talvez a mais importante do ponto de vista teórico, é a independência dos atributos. Resumidamente, pode-se dizer que quando a variação de um atributo não afeta outro, então eles são independentes. Na prática, é difícil estabelecer a relação de dependência. Normalmente, a avaliação de independência só é realizada se houver o sentimento de que a falta de independência afeta o resultado significativamente.

Dessa forma, o uso de Métodos de Avaliação para Multiatributos, no processo de tomada de decisão pode ser de grande valia, permitindo a consideração tanto de aspectos objetivos, como de aspectos subjetivos.

## 8 Conclusões

Uma das mais importantes atividades desenvolvidas pelas pessoas que buscam administrar uma organização, seja ela privada ou pública, é a busca permanente de compreensão das relações entre causas e efeitos. Isto permite não só obter os resultados esperados como também fazê-lo da forma mais proveitosa possível.

A lógica proposta no Método de Avaliação de Custos Intangíveis segue uma inspiração nos modelos ABC e ABM<sup>6</sup> (*Activity Based Management* – Gerenciamento Baseado em Atividades). Conforme NAKAGAWA (1995) " no método de custeio baseado em atividades ou ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica". Ora, não só o método citado segue este pressuposto, como também o modelo proposto segue uma lógica ABM, ou seja, permitir o estabelecimento de relações de causa e efeito entre Atividades e Fatores Intangíveis. NAKAGAWA afirma ainda que " o 'rastreamento' feito pelo ABC tem o significado de identificar, classificar e mensurar ... a informação gerada pelo 'rastreamento' é ainda apenas um meio para se chegar a um fim, que é a identificação das ações necessárias à sobrevivência e competição com sucesso da empresa". Da mesma forma, o modelo proposto neste trabalho tem o objetivo de auxiliar às organizações a compreenderem, através das informações geradas, as ações (ou atividades) necessárias à sua sobrevivência e competição (Figura 1).

---

<sup>6</sup>Para uma rápida introdução ao assunto ver NAKAGAWA (1995).

A oportunidade gerada pela avaliação dos custos intangíveis fornece subsídios necessários para a melhoria do processo de gerenciamento da tomada de decisão. Dessa forma, as perdas podem ser previstas e minimizadas ou eliminadas. Além disso, permite melhor direcionamento dos esforços financeiros despendidos pelas organizações. Dessa forma, esforços que procurem fornecer subsídios para o conhecimento e compreensão das relações de causa e efeito, não só no campo econômico, são sempre de relevante significado.

Dentro dessa lógica, este trabalho buscou incrementar a compreensão de relações de causa e efeito entre Fatores Intangíveis e os custos associados a estes. Uma vez que a maioria das decisões nas organizações leva em conta aspectos econômicos, espera-se que com o modelo aqui proposto possa-se jogar um pouco de luz em um campo ainda bastante inexplorado. A incorporação de Fatores Intangíveis ao processo de tomada de decisão, através deste trabalho, além das referências citadas ao longo do texto, demonstram amplamente a importância da sua consideração.

Também PEARCE *et al.*(1989) citam claramente a relevância de, pelo menos, buscar-se sua avaliação. Da mesma forma, no exemplo dado por LEE, J.Y.(1991), a consideração de Perdas Intangíveis mudando o Valor Presente Líquido (VPL) do investimento, justifica a afirmação. Igualmente corroborando esta afirmação, em relação a benefícios intangíveis, KAPLAN (1986) afirma " embora os benefícios intangíveis sejam difíceis de quantificar, não há razão para avaliá-los como zero em uma análise de investimento. Zero é não menos arbitrário que qualquer outro número. Contadores conservadores, que definem valor zero para muitos benefícios intangíveis, preferem ser precisamente errados do que vagamente certos". Finalmente, PEARCE *et al.* (1989) afirmam-se referindo-se à avaliação do ambiente, "nós somos forçados a pensar sobre os ganhos e perdas, os benefícios e custos do que fazemos. Se nada mais, a valoração econômica terá feito um grande avanço a esse respeito".

Atualmente o método proposto está sendo empregado na avaliação de custos vinculados à alterações ergonômicas em uma empresa de grande porte, do setor eletromecânico. Está em andamento na Unisinos – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, um projeto de pesquisa em conjunto com a UFRGS – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, tratando deste tema. Até o momento, os resultados parciais têm confirmado a utilidade do método, bem como sua aplicabilidade em situações práticas.

### **Bibliografia**

- ABNT - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *Gestão da Qualidade e Elementos do Sistema de Qualidade - diretrizes: NB 9004*. Rio de Janeiro: ABNT, 1990.
- ANTUNES JR, J.A.V.. *A Lógica das Perdas nos Sistemas Produtivos: uma revisão crítica*. Porto Alegre, UFRGS, [ 199\_ ].
- BERLINER, C.; BRIMSON, J.A.. *Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas - base conceitual CAM-I*. São Paulo: T.A.Queiroz, 1992.
- BOHLANDER, G.W. & KINICKI, A.J.. Where Personnel and Productivity Meet . Tempe, *Personnel Administrator*, p.122-130, Sep1988.
- CANADA, J.R.; SULLIVAN, W.G.. *Economic and Multiattribute Evaluation of Advanced Manufacturing Systems*. Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1989.

- COMMITTEE DRAFT: ISO 14000:199XISO/ TC 207/SC1WG2. *Environmental Management Systems - general guidelines on principles, systems and supporting techniques*. February, 1995.
- COOPER, R.; KAPLAN, R. S.. Profit Priorities from Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, May-June 1991.
- DIEHL, C.A. *Proposta de um Sistema de Avaliação de Custos Intangíveis*. Porto Alegre: UFRGS – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Dissertação de Mestrado, 1997.
- JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S.. *Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro, Campus, 1993.
- KAPLAN, R. S. Must CIM Be Justified by Faith Alone? *Harvard Business Review*, Mar-Apr 1986.
- KLIEMANN NETO, F.J.. *Apostilas da Disciplina de Custos Industriais - programa de pós-graduação em engenharia de produção*. Porto Alegre, UFRGS, 1995.
- KLIEMANN NETO, F.J.. *Apostilas da Disciplina de Engenharia Econômica - programa de pós-graduação em engenharia de produção*. Porto Alegre, UFRGS, 1995.
- LADERMAN, J.M. et al. Goodwill Is Making a Lot of People Angry. *New York, Business Week*, July 1989.
- LASCELLES D.M.; DALE, B.G.. Quality Improvement: what is the motivation?. *Proc Instn Mech Engrs*, v.203, 1989.
- LEE, J.Y.. Investing in New Technology to Stay Competitive. *Los Angeles, Management Accounting*, June 1991, p.45-48.
- MEIGS, W.B.; JOHNSON, C.E.; MEIGS, R.F. *Accounting: the basis for business decisions*. New York, McGraw-Hill, 4<sup>a</sup> ed., 1977.
- MONDEN, Y.. *Sistema Toyota de Produção*. São Paulo, IMAM, 1984.
- NAKAGAWA, M.. *ABC - custeio baseado em atividades*. São Paulo, Atlas, 1995.
- NAKAGAWA, M.. *Gestão Estratégica de Custos - conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo, Atlas, 1993.
- PEARCE, D., MARKANDYA, A.; BARBIER, E.B.. *Blueprint for a Green Economy*. London, Earthscan Publications, 1989.
- ROBLES JR., A.. *Custos da Qualidade - uma estratégia para a competição global*. São Paulo, Atlas, 1996.
- WEATHERALL, D. What's it Worth? - part 1: quantifying 'intangible' benefits. *Management Services*, February 1994.