

Universidade Estadual de Maringá
Centro de Tecnologia
Departamento de Informática
Curso de Engenharia de Produção

**Avaliação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades –
ABC, para uma Instituição de Ensino Profissionalizante:
Estudo de caso.**

Andréa Souza Lima

TCC-EP-08-2008

Universidade Estadual de Maringá
Centro de Tecnologia
Departamento de Informática
Curso de Engenharia de Produção

**Avaliação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades –
ABC, para uma Instituição de Ensino Profissionalizante:
Estudo de caso.**

Andréa Souza Lima

TCC-EP-08-2008

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de
Engenharia de Produção, do Centro de Tecnologia, da
Universidade Estadual de Maringá.
Orientador: Prof. Dr. Gilberto Clóvis Antonelli.

**Maringá - Paraná
2008**

Andréa Souza Lima

**Avaliação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades – ABC,
para uma Instituição de Ensino Profissionalizante:
Estudo de caso.**

Este exemplar corresponde à redação final do Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Engenharia de Produção da Universidade Estadual de Maringá, pela comissão formada pelos professores:

Orientador: Prof. Dr. Gilberto Clóvis Antonelli.
Departamento de Engenharia Têxtil, CTC

Prof. Dr. Manoel Francisco Carreira
Departamento de Informática, CTC

Maringá, setembro de 2008.

Aos meus pais, Maria de Lourdes Condi Lima e Sinval de Souza Lima, que me ensinaram com muito amor o valor da honestidade, lealdade e responsabilidade.

“Qualquer coisa que a mente do homem pode
conceber, pode, também, alcançar.”

(William Clement Stone)

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por me conceder o dom da vida e por sempre estar iluminando meus caminhos.

Aos meus pais pelo seu imenso amor dedicado a mim.

Ao meu orientador, Professor Gilberto Clóvis Antonelli, pela paciência e orientação deste estudo.

Aos colegas de cursos, pessoas nas quais descobri grandes amizades, pela convivência, carinho, companherismo e sorrisos.

A todos os professores e servidores da UEM que, direta ou indiretamente, contribuíram para a conclusão desta etapa na minha carreira acadêmica.

A todos que de alguma forma contribuíram para o cumprimento de mais esta etapa da minha vida.

RESUMO

Este trabalho teve por objetivo principal, o estudo do atual sistema de custeio de uma Instituição de Ensino Profissionalizante, para servir de apoio para a implantação do sistema de custeio baseado em atividades - ABC, analisando suas vantagens e desvantagens em relação a outros sistemas. Partindo da preocupação em ter um sistema de apuração de custos que forneça informações confiáveis e que represente a veracidade dos dados coletados, verificou-se a necessidade de implementação de um sistema de custeio que proporcione uma redução sensível das distorções que são provocadas por rateios arbitrários dos custos indiretos e que apresente informações necessárias para o gerenciamento, como medidas de desempenho que indiquem quais atividades estão sendo eficientes, que agregam valor ao produto ou, por outro lado, quais atividades são desnecessárias que deveriam ser mudadas ou eliminadas. E são as informações que são fornecidas pelos sistemas de custos que se tornam ferramentas de apoio à tomada de decisão. O sistema de Custeio Baseado em Atividades permite avaliar o valor que cada uma das diferentes tarefas agrega para o desempenho da empresa, e quanto custa cada uma delas para serem executadas, ou seja, através do ABC é possível ter uma melhor visualização dos gastos, ao analisar as atividades executadas para a produção de bens ou prestação de serviços e estabelecer suas relações com o objeto do custo. Sendo assim, permite aos gestores a possibilidade de exercer uma ação mais eficaz e eficiente visando o controle dos gastos. Com o modelo proposto foi possível perceber que o Sistema de Custeio ABC, irá contribuir para melhorar desempenho do processo de gestão e para melhorar as informações de custos, assim como resultará em significativos benefícios para a Instituição de Ensino estudada.

Palavras-chave: Custo baseado em atividades, planejamento estratégico, gestão de custos.

SUMÁRIO

LISTA DE ILUSTRAÇÕES.....	ix
LISTA DE TABELAS E QUADROS.....	x
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	xi
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 JUSTIFICATIVA.....	4
1.2 DEFINIÇÃO E DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA.....	4
1.3 OBJETIVOS.....	5
1.3.1 <i>Objetivo geral</i>	5
1.3.2 <i>Objetivos específicos</i>	5
2 REVISÃO DA LITERATURA	6
2.1 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS.....	7
2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	7
2.2.1 <i>Custeio por absorção</i>	7
2.2.2 <i>Custeio direto ou variável</i>	8
2.2.3 <i>Método dos centros de custos (RKW)</i>	10
2.2.4 <i>Custeio baseado em atividades (Activity-Based Costing – ABC)</i>	11
2.3 CUSTOS NAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS.....	17
2.4 IMPLANTAÇÃO E GERENCIAMENTO DE UM SISTEMA DE CUSTOS.....	18
2.4.1 <i>Implantação de forma gradativa</i>	18
2.4.2 <i>Reações iniciais do pessoal envolvido</i>	19
2.4.3 <i>Análise de custo/benefício</i>	20
2.4.4 <i>Roteiro para implantação de um sistema de apuração de custos</i>	20
3 DESENVOLVIMENTO	21
3.1 METODOLOGIA.....	21
3.2 BREVE HISTÓRICO DA INSTITUIÇÃO.....	23
3.2.1 <i>A Instituição no Paraná – Departamento Regional do Paraná</i>	24
3.2.2 <i>Visão de sociedade</i>	24
3.2.3 <i>Visão de educação</i>	25
3.2.4 <i>Objetivos da Instituição</i>	25
3.3 SISTEMA DE GESTÃO.....	26
3.3.1 <i>Áreas de atuação</i>	27
3.3.2 <i>Quem são os clientes</i>	29
3.3.3 <i>Como os produtos/serviços são ofertados</i>	30
3.3.4 <i>Controle estatístico dos serviços educacionais</i>	30
3.3.5 <i>O atual sistema de custo</i>	31
3.4 MODELO PARA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC.....	33
3.4.1 <i>Custeio ABC – Roteiro de Implantação</i>	34
3.4.2 <i>Mapeamento das atividades</i>	36
3.4.3 <i>Identificação das atividades</i>	37
3.4.4 <i>Identificação dos recursos</i>	42
3.4.5 <i>Atribuição de custos às atividades</i>	45
3.4.6 <i>Identificação dos objetos de custo</i>	49
3.4.7 <i>Definição dos direcionadores de atividades</i>	50
4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	54
REFERÊNCIAS	58
BIBLIOGRAFIA	60
ANEXOS	61
GLOSSÁRIO	65

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 – FLUXO DOS CUSTOS SEGUNDO UM MÉTODO DE CUSTEIO ABC.....	12
FIGURA 2 – ORGANOGRAMA FUNCIONAL DAS UNIDADES	27
FIGURA 3 – FLUXOGRAMA CURSOS DE BALCÃO.	37
FIGURA 4 – CONSUMO DE RECURSOS ESTIMADOS PARA UM MÊS DE ATIVIDADES.	44
FIGURA 5 – GASTOS COM PESSOAL POR ATIVIDADE.	48
FIGURA 6 – CUSTO DAS ÁREAS DE FORMAÇÃO.	53

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – CONCEITOS BÁSICOS DO CUSTEIO ABC.....	14
QUADRO 2 – ÁREAS DE ATUAÇÃO.....	28
QUADRO 3 – EXEMPLO DE PLANO DE CONTAS	31
QUADRO 4 - LEVANTAMENTO DAS TAREFAS DO APOIO A ADMNISTRATIVO	38
QUADRO 5 – LEVANTAMENTO DAS TAREFAS DA ÁREA DE EDUCAÇÃO	39
QUADRO 6 – LEVANTAMENTO DAS TAREFAS DA ÁREA DE INFORMAÇÃO TECNOLÓGICA	39
QUADRO 7 – DICIONÁRIO DE ATIVIDADES.....	41
QUADRO 8 – PRINCIPAIS RECURSOS CONSUMIDOS PELAS ATIVIDADES DA UNIDADE	43
QUADRO 9 – DEMONSTRAÇÃO DE CUSTOS DOS RECURSOS IDENTIFICADOS.....	44
QUADRO 10 – DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS ALOCADOS DIRETAMENTE	46
QUADRO 11 – PRINCIPAIS GRUPOS DE CUSTOS E SEUS DIRECIONADORES	47
QUADRO 12 – ALOCAÇÃO DOS RECURSOS AS ATIVIDADES.	49
QUADRO 13 – DIRECIONADORES DE ATIVIDADES.....	51
QUADRO 14 – CONSUMO DOS DIRECIONADORES DAS ATIVIDADES.	51
QUADRO 15 – DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS AOS OBJETOS DE CUSTOS	52
QUADRO 16 – CUSTO TOTAL DOS OBJETOS DE CUSTO.....	52

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Activity Based Costing (Custeio Baseado em Atividades)
ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
APA	Apoio e Planejamento Administrativo
ARM	Analista de Relações com o Mercado
MOD	Mão de obra direta
RM	Relações com o Mercado
RKW	<i>Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit</i> - iniciais de um antigo conselho governamental alemão para assuntos econômicos. No Brasil é usado também para denominar o Método de Custeio por Centros de Custos.
UET	Unidade de Educação Tecnológica

1 INTRODUÇÃO

Enfrenta-se nos dias de hoje os desafios impostos pelas rápidas mudanças tecnológicas, sendo que a proliferação de variedades de produtos e serviços e a estabilidade econômica brasileira tem proporcionado cenários de negócios mais dinâmicos, levando as organizações a implementarem novas tecnologias e melhores práticas de gerenciamento. Neste sentido, não se deve ficar acomodado com o desempenho atual, mesmo que este seja satisfatório, assim, destacam-se a importância do gerenciamento estratégico, do gerenciamento da qualidade e do gerenciamento dos custos com o objetivo de se manter competitivo no mercado.

Os métodos de custeio tradicionais mostram-se inadequados como ferramenta de apoio a tomada de decisão gerencial, visto que não fornecem informações importantes, principalmente com relação a análise, classificação, tratamento, registro contábil e apropriação aos produtos ou serviços dos custos indiretos de produção. No atual cenário competitivo as empresas têm a preocupação constante com o aperfeiçoamento de seus produtos e processos e, simultaneamente, com a eliminação de custos desnecessários. Para tanto, é preciso buscar informações mais próximas possível da realidade com relação aos custos que compõem os diversos fatores de produção.

Para as empresas de manufatura e serviços inseridas em um ambiente altamente tecnológico, a qualidade total e as modernas formas de gestão, trouxeram novas necessidades de informações gerenciais. Os custos baseados em atividades nasceram em função desse contexto.

Nas décadas de 50 ou 60 as empresas faziam uso de mão de obra intensiva, a ênfase era dada para as alocações dos custos indiretos quase que exclusivamente com relação às horas produtivas trabalhadas.

A partir do final da década de setenta, acentuando-se nos anos oitenta, as empresas deixam de utilizar intensivamente a mão de obra direta e passam a utilizar mais tecnologias avançadas expressas na forma de robotização, sistemas de produção totalmente monitorados por computador e outros recursos tecnologicamente avançados, desenvolvem-se as empresas de

serviço e comércio para as quais o ABC representa uma alternativa de custeio para auxiliar na tomada de decisão.

Sob esse cenário, o custeio baseado em atividades nasceu em função da obsolescência do sistema de custeio tradicional.

A finalidade do ABC é apropriar os custos dos recursos consumidos às atividades executadas, e assim, apropriar de forma adequada aos objetos de custos (produtos), as atividades segundo o uso que cada produto faz das mesmas. Ressalte-se que por objeto de custo entendemos não somente os produtos industrializados, mas também os mais variados serviços.

Assim, como qualquer outro planejamento ou sistema, o que envolve custos precisa ser flexível e acompanhar as mudanças de mercado. O sistema de custo deve ser moldado conforme as necessidades da empresa, de forma a se obter maiores vantagens administrativas e gerenciais.

Um sistema não é somente um conjunto de papéis, normas, fluxo e rotinas, mas um conjunto de pessoas, com sistemas de custos não é diferente, seu sucesso depende muito do conhecimento e grau de envolvimento das pessoas. Portanto, na escolha de um sistema de custeio é necessário definir os objetivos junto aos usuários que irão utilizar as informações, será definido por estes o nível de detalhamento e como irão usar os dados.

Determinado qual o tipo de sistema de custeio usar, deseja-se que a implantação seja de forma gradativa, obtendo o entendimento e colaboração de todos os envolvidos no processo, já que, a princípio, um sistema de custos pode parecer uma forma de “controle” ou “fiscalização”, gerando desconfiança e resistência do pessoal.

Outro fator importante na implantação de um sistema de custos é que o mesmo deve ser encarado como um projeto e, como tal, precisa ter a sua viabilidade econômica comprovada.

Este trabalho mostra a evolução dos sistemas de custeio e enfoca o sistema de custeio ABC na área de serviços, em especial, na área de serviços educacionais. O estudo foi realizado em uma Instituição de Ensino Profissionalizante de Maringá, uma das 25 unidades da Instituição no Paraná, que também está presente em todo território nacional.

Em fevereiro deste ano a Instituição iniciou os trabalhos para implantação do Custeio Baseado em Atividades – ABC, a escolha por este método de custeio foi tomada a nível macro, devido a necessidade de se obter dados para tomada de decisão. Não será possível acompanhar todas as etapas da implantação do novo sistema de custeio, o processo todo demanda um tempo maior do que o disponível para a conclusão deste trabalho. Assim, pretende-se apresentar um estudo do atual sistema de custeio da entidade e uma simulação da implantação do Custeio ABC antecipando os possíveis resultados e seus benefícios. Não se pretende esgotar o assunto, como já foi dito, o planejamento é progressivo e são várias etapas a serem vencidas, desde a apresentação do sistema, treinamento, implementação até alcançar os objetivos propostos. Há ainda a necessidade de melhoria contínua fazendo com que este processo nunca pare e sim, funcione de forma dinâmica adaptando-se as novas tecnologias e cenário econômico mundial.

Neste primeiro capítulo, apresenta-se a seguir a justificativa, a definição e delimitação do problema e os objetivos que norteiam este trabalho.

O segundo capítulo traz a revisão da literatura, descrevendo o pensamento de diversos autores em relação à gestão de custos, abordando os métodos tradicionais e atuais de custeio, relacionando-os com o Custo Baseado em Atividades – ABC.

O capítulo 3 traz a metodologia de estudo, a forma como o presente trabalho foi conduzido. Apresenta um breve histórico da entidade, sua missão, visão e forma de gestão, traz uma análise da situação atual da empresa e apura os dados que serviram de base para o modelo de implantação do ABC.

Por fim, o quarto capítulo apresenta as conclusões do estudo de caso e sugestões para trabalhos futuros.

1.1 Justificativa

A busca pela excelência na prestação de serviços é uma constante em organizações que desejam se firmar e manter no mercado. O compromisso com a melhoria contínua tem levado as empresas a repensar sua forma de gestão buscando uma visão mais competitiva.

Baseados nesta visão, a instituição de ensino profissionalizante estudada decidiu implantar o sistema de Custeio ABC para controlar os custos e aprimorar a eficiência operacional, deixando de lado os rateios simplistas empregados pela contabilidade de custo tradicional, que fornecem custos distorcidos, tornando as decisões gerenciais um exercício de “intuição”.

1.2 Definição e Delimitação do Problema

Instituições de ensino profissionalizante sem fins lucrativos, como a que será estudada neste trabalho, além de processos e atividades comuns as organizações, buscam propiciar serviços agregados de valor e que não estejam atrelados ao lucro. No entanto, há a necessidade de se manter um adequado gerenciamento de custos para uma adequada compreensão dos fatores que, de alguma forma, afetam a sustentabilidade da empresa.

Como alternativa, os gestores da instituição, na busca de uma técnica de análise de seu processo para detalhar as funções desenvolvidas, de tal forma que permita a eliminação, redução ou melhoria de atividades que não agregam valor aos seus produtos e serviços, optaram pela implantação do Custeio ABC, o qual fornece um modelo de apropriação de custos que permite um melhor entendimento dos fatores que o influenciam.

O custeio ABC, segundo NAKAGAWA (2001), é um método de análise de custos que busca “rastrear” os gastos da empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços.

Assim, tendo o conhecimento do custo e a forma como a atividade é desempenhada, os gestores têm melhores condições de avaliar sua capacidade produtiva e o nível de

investimento em recursos humanos e tecnológicos requeridos para bem executá-la. O conhecimento da atividade também facilita a compreensão do quanto esta agrega valor para a organização e para o cliente.

Portanto, a questão que se pretende responder com este estudo é: quais os benefícios gerados com a implantação do Custo Baseado em Atividade – ABC, e como obter maior precisão no cálculo do custo, para melhor gerenciar sua vasta linha de produtos/serviços, a fim de manter sua sustentabilidade.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste trabalho é identificar os potenciais benefícios a serem obtidos com a implantação do método de custeio ABC em uma instituição de ensino profissionalizante.

1.3.2 Objetivos específicos

- a) Evidenciar as deficiências de uma alocação arbitrária de custos e, ao mesmo tempo, destacar a importância do método de custeio ABC.
- b) Analisar o sistema de custeio utilizado atualmente.
- c) Destacar os possíveis benefícios gerados pela implantação do sistema de custeio ABC.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A contabilidade de custos passou a ter funções relevantes, no auxílio ao controle gerencial e na tomada de decisão, somente a partir da evolução estimulada pela Revolução Industrial, quando as empresas passaram a adquirir matéria-prima e a transformá-la, gerando a necessidade de sistemas de apuração dos custos para determinar a precificação do produto. Anteriormente, as operações resumiam-se, basicamente, em comercialização de mercadorias.

Desde então, estudos cada vez mais aprofundados estão sendo feitos em relação a sistemas de gerenciamento de custos, alavancados pelas rápidas mudanças tecnológicas, pela abertura de mercados e pela complexidade de atividades que surgem diariamente. Segundo KAPLAN (1999), “neste ambiente de mudanças constantes, os gerentes precisam de ferramentas que lhes propiciem controle sobre o seu desempenho na criação do valor futuro”.

WERNKE (2004, p. 19), diz que “um ambiente econômico globalizado, como o atual, exige informações relevantes relacionadas a custos, desempenho, processos, produtos, serviços e clientes”, isto tem levado as organizações a buscarem constantemente mecanismos, sistemas, procedimentos e formas que contribuam para aperfeiçoar a gestão e manter sua continuidade operacional.

É através de sistemas de informações que as empresas mantêm um acompanhamento ininterrupto e controle persistente de seus processos, estes devem fornecer informações básicas que os gestores necessitam para suas tomadas de decisões. Logo, quanto maior for a sintonia entre a informação fornecida e as necessidades de informações dos gestores, melhores decisões poderão ser tomadas.

Nesse sentido, segundo WERNKE (2004, p. 19) “o sistema de contabilidade gerencial deve tentar informar custos precisos dos produtos, de modo que... a introdução de novos produtos, o abandono de produtos obsoletos... possam basear-se na melhor informação possível sobre as necessidades de recursos a serem destinados para tal finalidade”.

2.1 Classificação dos Custos

Há na literatura diversos critérios para classificação dos custos, sendo a seguir relatados os três principais grupos que, segundo WERNKE (2004, p. 14), são de maior aplicabilidade gerencial, considerados também mais relevantes ao escopo deste trabalho.

a) Quanto à tomada de decisão:

- i) custos relevantes - são aqueles que se alteram dependendo da decisão tomada;
- ii) custos não relevantes - são os que independem da decisão tomada.

b) Quanto a identificação:

- i) custos diretos - são gastos apropriáveis às unidades produzidas, são específicos dos produtos ou serviços;
- ii) custos indiretos - não podem ser alocados de forma direta aos produtos ou a outro seguimento da atividade operacional, são os gastos que a empresa tem para exercer suas atividades, mas que não tem relação direta com o produto ou serviço específico.

c) Quanto ao volume de produção:

- i) custos variáveis - são os que estão diretamente relacionados com o volume de produção ou venda, um custo é variável se ele realmente acompanha a proporção da atividade que ele é relacionado.
- ii) custos fixos - são aqueles gastos que tendem a se manter constantes nas alterações das atividades operacionais, independente do volume de produção.

2.2 Métodos de Custeio

2.2.1 Custeio por absorção

Segundo SANTOS (2005, p. 24), o conceito do Custeio por Absorção foi desenvolvido nos séculos XVII e XVIII, “cuja base de referência consiste em ratear os custos diretos e indiretos

para cada unidade produzida e vendida e tratar as despesas (administrativas, comerciais e financeiras) como do próprio período em que foram incorridas”.

É empregado quando se deseja atribuir um valor de custos ao produto ou serviços, atribuindo-lhes também uma parte dos custos indiretos, assim, tanto os custos diretos, por meio de apropriação direta, quanto os indiretos, com base em critérios de rateios, incorporam-se aos produtos ou serviços.

PEREZ *et al* (2006, p. 72), diz que o “custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal”.

WERNKE (2004, p. 21) cita três vantagens deste sistema de custeio:

- a) atende à legislação fiscal;
- b) permite a apuração de custos por centro de custos;
- c) permite a apuração do custo total de cada produto.

No entanto, sua principal desvantagem, segundo WERNKE (2004, p. 21), “consiste na utilização de rateios para distribuir os custos entre os departamentos e/ou produtos. Como nem sempre tais critérios são objetivos, podem distorcer os resultados, penalizando alguns produtos e beneficiando outros”. Sendo assim falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial, “pois tem como premissa básica os ‘rateios’ dos chamados custos fixos que, apesar de aparentarem lógicos, podem trazer distorções nos resultados” (SANTOS, 2005, p. 24).

2.2.2 Custeio direto ou variável

Pelo conceito de custeio direto ou variável atribui-se às unidades produzidas e vendidas apenas os custos e despesas variáveis para a obtenção da Margem de Contribuição de cada produto. “Este sistema fundamenta-se na separação dos gastos em variáveis e fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume de produção e vendas e gastos que se

mantêm estáveis perante volumes de produção e vendas oscilantes dentro de certos limites” (PEREZ *et al*, 2006, p. 193).

A premissa básica do custeio direto, segundo WERNKE (2004, p. 29), “é a de que somente os custos claramente identificados com os produtos ou serviços vendidos... devem ser apropriados. Os demais gastos são transferidos para a apuração do resultado como despesas, sem serem apropriados aos produtos fabricados”.

Apesar de fornecer subsídios importantes à gestão da produção, possibilitando análises da margem de contribuição e de custo/volume/lucro, o custeio variável apresenta uma visão de custos a curto prazo, uma vez que não considera a possibilidade de ocorrerem alterações nos custos fixos.

Em termos de vantagens e desvantagens do custeio direto ou variável, WERNKE (2004, p. 30) menciona os seguintes pontos:

- a) “prioriza o aspecto gerencial ao enfatizar a rentabilidade de cada produto sem as distorções ocasionadas pelos rateios de custos fixos;
- b) não é aceito pela legislação tributária para fins de avaliação de estoques;
- c) não envolve rateios e critérios de distribuição de gastos, facilitando o cálculo;
- d) exige uma estrutura de classificação rígida entre os gastos de natureza fixa e variável;
- e) com a elevação do valor dos custos fixos, não considerados neste método, a análise de desempenho pode ser prejudicada e deve merecer considerações mais acuradas”.

Para SANTOS (2005, p. 23), este conceito “peca por tratar a mão-de-obra direta (MOD) como custo variável. A MOD é um custo derivativo de contrato e por isso tem que ser pago independentemente da realização das vendas”.

Segundo PEREZ *et al* (2006, p. 195), “esse sistema não atende aos princípios contábeis geralmente aceitos e não é permitido pelas autoridades fiscais, sua utilização é limitada à contabilidade para efeitos internos da empresa, a chamada Contabilidade Gerencial”.

2.2.3 Método dos centros de custos (RKW)

O método RKW (iniciais de um antigo conselho governamental alemão para assuntos econômicos - *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*) consiste na apropriação dos custos de produção e de todas as outras despesas da empresa aos produtos ou serviços produzidos no período. Este também é um método que não é aceito pela legislação brasileira. No entanto pode ser considerado mais um método de apoio a tomada de decisões gerenciais, pois quando se adota critérios bem adequados para o rateio dos custos, o resultado final seria o gasto completo de todo o processo empresarial para a obtenção da receita.

O método dos centros de custos ou RKW, conforme BORNIA apud DELLA VECHIA (2001, p. 31), "é provavelmente a técnica de alocação de custos aos produtos mais usada no Brasil e no mundo, e sua sistemática representa perfeitamente os procedimentos da contabilidade de custos tradicional". Esse método, segundo o autor, divide a empresa em centros de custos aos quais aloca os custos incorridos em determinado período, por meio de bases de rateio previamente definidas.

De acordo com MARTINS (2006, p. 42), o modelo original do RKW considera o custo de oportunidade, referindo-se à remuneração do capital próprio. O referido autor destaca a utilidade do método em considerar o rateio dos custos e despesas totais, expressando que dessa forma é possível chegar ao valor de "produzir e vender", bastando então acrescentar o lucro desejado para se obter o preço de venda final.

BORNIA apud DELLA VECHIA (2001, p. 31) refere que "os centros de custos são determinados por fatores de organização, localização, responsabilidade e homogeneidade. De acordo com a função que desempenham, os centros de custos podem ser classificados em produtivos, auxiliares, de vendas e comuns".

Por este método, os custos são distribuídos por centros de custos, que correspondem a áreas onde as operações são homogêneas e podem ser grupadas. Normalmente este método segue o princípio do custeio por absorção integral, sendo considerado um sistema de custeio tradicional (MARTINS, 2006, p. 42).

Uma vez totalizados os custos de cada centro de custos, o RKW distribui os custos dos centros de custos auxiliares, de vendas e comuns entre os centros de custos produtivos. Em uma etapa posterior, os custos dos centros de custos produtivos são alocados aos produtos por meio de bases de rateios (DELLA VECHIA, 2001, p. 31).

2.2.4 Custeio baseado em atividades (Activity-Based Costing – ABC)

Até a Revolução Industrial (século XVIII), conforme MARTINS (2006, p. 21), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem organizada para servir às empresas comerciais. Com o advento das indústrias, tornou-se mais difícil a função do contador que precisou adaptar à empresa industrial os mesmos critérios utilizados na empresa comercial. Assim, a partir da contabilidade financeira (ou geral) surge a contabilidade de custos industrial e, com a contabilidade de custos, surge o sistema de custeio, ou seja, nasce o método de apropriação de custos baseado na classificação e comportamento dos custos e despesas, que a princípio são dois: custeio por absorção ou tradicional e custeio direto ou variável.

Porém, com o processo evolutivo da economia, esses sistemas deixaram de ser eficazes para os gerentes tomarem decisões estratégicas. O conhecimento exato dos custos dos produtos e serviços, seu controle e a coerente medição de desempenho tornaram-se de suma importância, pois a base da vantagem competitiva, no atual ambiente de mercado, está no baixo custo e na diferenciação.

Assim, surgiu na década de 80 o Custo Baseado em Atividades – ABC como uma alternativa para solucionar problemas associados com o gerenciamento dos sistemas de custos tradicionais. Segundo PEREZ e OLIVEIRA (2007, p. 165) o ABC “é um sistema de custeio fundado na análise das atividades desenvolvidas na empresa. Seu interesse baseia-se nos gastos indiretos ao bem ou serviço produzido na empresa, uma vez que os custos primários (matérias-primas e mão-de-obra) não representam problemas de custeio em relação ao produto”.

O ABC focaliza as atividades organizacionais como elementos-chaves para a análise do comportamento do custo. “Os geradores de custo da atividade, fornecidos por vários sistemas de informação da empresa, associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes que geram a demanda para as atividades organizacionais” (WERNKE, 2004, p. 22).

Os sistemas de custeio baseado nas atividades ampliam os sistemas tradicionais de custeio, relacionando as despesas relativas aos recursos com atividades e usando direcionadores de custo para relacionar custos da atividade a produtos ou serviços. Para KAPLAN e COOPER (2000, p. 122), “Os sistemas de custeio baseado na atividade oferecem informações de custo mais precisas sobre atividades e processos de negócios e sobre produtos, serviços e clientes servidos por esses processos”. O sistema ABC focaliza as atividades organizacionais como elementos-chave para análise do comportamento do custo, relacionando as despesas organizacionais destinadas a recursos.

Segundo WERNKE (2004, p. 22), “na visão tradicional (custeio por absorção), os produtos ou serviços (centros de custos ou de responsabilidade) consomem recursos. Na metodologia ABC, supõe-se que serviços ou produtos consomem atividades e que são estas atividades que consomem os recursos”.

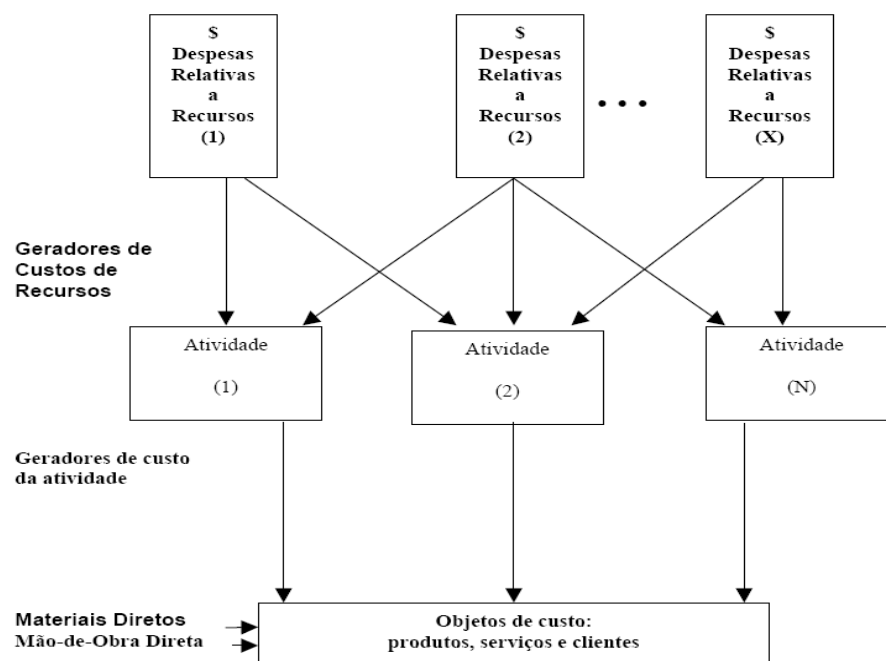


Figura 1 – Fluxo dos custos segundo um método de Custeio ABC
Fonte: KAPLAN e COOPER (2000, p. 99).

“Esse método analisa o comportamento dos custos por atividade, e estabelece 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 mercados e clientes” (WERNKE, 2004, p. 24).

Custos, qualidade e prazo são atributos que em geral definem o desempenho de qualquer processo. A quantificação de indicadores de qualidade e prazo é relativamente fácil, pois dependem de medições físicas. Para KAPLAN e NORTON (2004, p.89) “custos, porém, é um modelo analítico, não constituindo algo tangível que possa ser medido por cronômetros e outros instrumentos. Apenas o modelo ABC é capaz de atribuir com exatidão as despesas da organização aos processos de compras, produção, distribuição e entrega.”

De acordo com COGAN (2003, p. 7), o emprego do método ABC possibilitará maiores benefícios, quando empregado em organizações que utilizam uma grande quantidade de recursos indiretos em seu processo produtivo, e nos setores em que exista uma significativa diversificação de produtos, processos de produção e clientes, que é o caso do setor de prestação de serviços onde soluções diferenciadas são normalmente exigidas para atenderem às necessidades de cada cliente.

Segundo KAPLAN e COOPER (2000, p. 79), “uma vez implantado o custeio baseado em atividades (ABC), este permite criar um mapa econômico dos custos da empresa em função das atividades que esta executa”, respondendo facilmente questões como:

- a) “Que atividades são realizadas com os recursos organizacionais?
- b) Quanto dos recursos são gastos nas atividades organizacionais e quanto é gasto nos processos de negócios?
- c) Por que a organização precisa executar atividades e processos de negócios?
- d) Quanto de cada atividade é requerida por produtos, serviços e clientes da organização?”

No custeio ABC, segundo PEREZ *et al* (2006), são desenvolvidos e aplicados conceitos básicos, sintetizados no Quadro 1.

Conceitos Básicos – Custeio ABC	
Processo	Cadeia de atividades interdependentes, relacionadas entre si, necessárias para gerar um produto ou serviço.
Função	Conjunto de atividades com um fim comum dentro de uma empresa, correspondem aos centros de custos e de despesas estabelecidos no organograma da empresa.
Atividade	Conjunto de tarefas necessárias para o atendimento das metas das funções. E qualquer evento necessário para o processo e que consome recursos da empresa ou da entidade.
Tarefa	Conjunto de operações ou elementos de trabalho que definem como uma atividade deve ser realizada. É um detalhamento da atividade.
Operações	São as ações ou menores unidades de medidas de uma rotina operacional. São executadas pela ação humana, de máquinas e equipamentos. Diferenciam-se das tarefas e atividades por permitirem sua visualização.
Direcionador de custos	Forma como as atividades consomem recursos. Serve para custear as atividades. Demonstra a relação entre o recurso consumido e a atividade.
Direcionador de atividades	Forma com os produtos ou serviços consomem atividades. Serve para custear os produtos ou serviços. Demonstra a relação entre as atividades e os produtos ou serviços.

Quadro 1 – Conceitos básicos do custeio ABC
Fonte: Adaptado de PEREZ *et al.* (2006, p. 236 a 239)

Inicialmente, desenvolvido para as empresas de manufatura para melhorar a gestão dos custos, o sistema de custeio ABC também está sendo aplicado com a mesma eficácia nas empresas de serviços. De um modo geral, segundo KAPLAN (1999), “as empresas de serviços são candidatas ideais ao custeio baseado em atividade, mais ainda que as empresas de produção, devido as suas características onde quase todos os seus custos são indiretos e aparentemente fixos”.

A metodologia do custeio por atividades, segundo PEREZ *et al* (2006, p. 243), pode ser aplicada em qualquer tipo de organização, como também pode ser aplicada em departamentos ou divisões específicas. Sendo as regras básicas para sua utilização apresentadas a seguir:

- a) efetuar o mapeamento dos principais processos existentes na organização (produção, suprimentos, administração de recursos humanos, logística etc.);
- b) identificar as principais atividades existentes em cada processo;
- c) levantar os custos e os recursos associados a cada atividade (custo/atividade);
- d) identificar as atividades que não agregam valor ao produto;

- e) avaliar a influencia das atividades secundárias no produto final, ou seja, determinar se podem ser eliminadas ou reduzidas;
- f) identificar os direcionadores de custos, que são parâmetros para a adequada apropriação.

WERNKE (2004, p. 24) cita os benefícios proporcionados pela utilização do método ABC:

- a) “exposição da informação ao usuário: tende a ser bem recebido pelos usuários por ser um método que se baseia nas atividades e exibe o vínculo destas com seus resultados;
- b) utilização da relação de origem dos custos como ferramentas de gestão;
- c) estimativa de cada atividade em termos de objetivos da organização. Resulta num processo de tomada de decisão que pode acarretar simplificação da atividade, redução dos custos da atividade e eliminação da atividade que não agregue valor;
- d) inclusão da totalidade dos custos nos produtos, por meio de atividades”.

PEREZ *et al* (2006, p. 249), resume os principais benefícios da contabilidade por atividades como:

- a) Descrição do processo de industrialização: para implantar o ABC é necessário pleno conhecimento de todo processo;
- b) Estabelece um denominador comum (atividades) entre a contabilidade de custos, mensuração de desempenho e gestão de investimento: a mensuração do custo das atividades e dos processos permitirá uma análise detalhada de desempenho de várias fases do processo;
- c) Visibilidades das atividades que não agregam valor: permite a análise e classificação das atividades, o que dá condições a aplicação de esforços no sentido de eliminar ou minimizar atividades que não agregam valor e que constituem desperdício.

Segundo COGAN (2003, p. 7), "um dos benefícios obtidos com o ‘ABC’ é o de permitir uma melhoria de decisões gerenciais, pois deixa-se de ter produtos ‘subcusteados’ ou ‘supercusteados’ permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão empresarial, que busca em última análise otimizar a rentabilidade do negócio".

Ainda, na visão de KAPLAN e COOPER (2000, P. 80), o ABC foi desenvolvido para fornecer informações mais reais sobre as atividades de produção e de suporte, os custos de processos, produtos e serviços, para que os administradores possam analisar a potencialidade

na maximização dos lucros. O ABC fornece aos administradores meios para tomarem decisões e planejarem produtos, marketing, mix e preço.

De uma forma geral o ABC permite avaliar o valor que cada uma das diferentes tarefas agrega para o desempenho do negócio ou do centro de responsabilidade, e quanto custa cada uma delas para serem executadas.

Além dessas vantagens, a melhoria do desempenho empresarial aparece como um ponto positivo do ABC. OSTRENGA apud DELLA VECHIA (2001, p. 53) afirma que "um dos mais importantes benefícios do custeio baseado em atividades é o foco que ele dá aos esforços da empresa para melhorar seu desempenho, através da estimativa de custo".

Uma comparação entre os métodos tradicionais de custeio e o ABC permite concluir que, enquanto os métodos tradicionais tem um enfoque de custeio para controle buscando uma exatidão voltada para a obtenção de relatórios financeiros, o ABC busca a eficácia dos custos objetivando a medida da competitividade das empresas frente ao mercado, visando assim a sobrevivência da empresa no ambiente econômico comandado pelo processo de globalização (NAKAGAWA apud REIS, 2001 p. 62).

No entanto, o ABC apresenta algumas desvantagens em relação aos métodos tradicionais. A principal delas é que o método exige um volume de dados maior do aquele necessário nos sistemas tradicionais (KAPLAN e COOPER, 2000, p. 198). No ABC, a coleta e o processamento de dados é difícil e trabalhosa, devido ao nível de detalhamento excessivo que pode provocar o surgimento de um grande número de direcionadores. Assim, o detalhamento excessivo pode constituir-se na principal causa de fracasso na implantação de sistemas ABC.

Segundo os autores citados a cima, os aspectos negativos estão relacionados à dificuldade de implantação devido à complexidade de gestão. De fato, as relações de causa e efeito entre custos e atividades nem sempre são facilmente identificáveis além do que, a necessidade de análise sobre dados dos processos selecionados consomem grande esforço gerencial, podendo assim tornar o processo oneroso.

2.3 Custos nas Empresas Prestadoras de Serviços

Muito se tem falado sobre a “Era do Conhecimento”, esta é uma das principais características do mundo moderno, o crescimento das atividades empresariais relacionadas a prestação de serviços.

De acordo com KAPLAN (1999), durante décadas a falta de informações precisas sobre clientes e produtos não foi uma preocupação para os gerentes de empresas de serviços, pois o mercado não era competitivo e com isso eles não sofriam pressões para reduzir custos, melhorar a qualidade e a eficiência das operações, lançar novos produtos lucrativos ou eliminar produtos e serviços que causem prejuízos. Entretanto, durante as duas últimas décadas, o ambiente competitivo para a maioria das empresas de serviços tornou-se tão desafiador e exigente quanto o das empresas de manufatura.

PEREZ *et al* (2006, p. 338), atribui a migração para o setor de serviços a fatores como: grande aumento da população mundial; crescente automação e informatização; terceirização de atividades secundárias; crescente globalização dos mercados financeiros e de capitais; procura por melhor qualidade de vida e melhoria no ambiente de trabalho.

Os serviços educacionais é uma das principais áreas de prestação de serviços e, para serem competitivos, precisam de grandes investimentos em laboratórios de informática e pesquisa, uma biblioteca estruturada e completa, além de investimentos necessários para a formação de professores para atender a uma clientela cada vez mais exigente e diversificada.

A principal característica da prestação de serviços é o seu caráter intangível, diferente da produção de bens físicos. PEREZ *et al* (2006, p. 342), destacam outra importante diferença das atividades de serviços, com a produção de bens tangíveis, “é que, para o usuário dos serviços, torna-se, quase sempre, missão bastante difícil a avaliação de valor de preço dos benefícios intangíveis”.

O conceito de simultaneidade também se aplica a prestação de serviços, ou seja, os serviços são produzidos e consumidos simultaneamente, não havendo uma etapa intermediária entre a produção e o seu consumo pelos clientes. E, em grande parte, há necessidade da presença do

cliente, sendo ele que inicia o serviço através de sua solicitação, dizendo o que quer, como quer e para quando quer.

Tais aspectos, segundo PEREZ *et al* (2006, p. 343), “tornam complexos os procedimentos de gestão de custos nas prestadoras de serviços, principalmente no momento da elaboração e apresentação da proposta de trabalho”.

É sabido que as empresas de serviços geralmente têm uma idéia geral de quais são seus custos totais, mas isso não é o bastante, pois o problema maior está em identificar de onde eles vêm. Saber claramente o custo de serviços diferentes, para melhor gerenciá-los, é fundamental para o sucesso dessas organizações.

PEREZ *et al* (2006, p. 359) afirma que “o sistema de custeio ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos gastos, ao analisar as atividades executadas para a prestação de serviços e estabelecer suas relações com o objeto do custo”. Sendo assim, permite aos gerentes a possibilidade de exercer uma ação mais eficaz e eficiente visando o controle dos gastos.

2.4 Implantação e Gerenciamento de um Sistema de Custos

A implantação de um sistema de custeio eficiente deverá ser efetuada levando-se em consideração aspectos importantes que não podem deixar de serem observados durante todo o planejamento e execução do projeto, conforme descrito nos itens a seguir.

2.4.1 Implantação de forma gradativa

A implantação do sistema não deve ser imposta de cima para baixo sem haver o entendimento de todos os envolvidos no processo, sob pena de haver resistência e até mesmo boicote na disponibilização de dados. A ela deve preceder um treinamento adequado com a finalidade de expor a metodologia do sistema e os benefícios pretendidos com o mesmo, bem como, no decorrer da implantação, será necessário ajustes que somente serão identificados na prática.

PEREZ *et al* (2006, p. 307), sugere que a implantação deverá ser efetuada:

- a) da parte para o todo: um processo ou produto deverá ser escolhido para teste, caso for aprovado, outros processos ou produtos serão incorporados;
- b) do simples para o sofisticado: em princípio somente os custos relevantes deverão ser apurados com precisão, com o aumento do grau de envolvimento do pessoal com o sistema outros custos passarão a serem apurados e controlados.

2.4.2 Reações iniciais do pessoal envolvido

Geralmente o pessoal envolvido no processo operacional tem como objetivo principal a produção em si, não se importando com controles burocráticos. Segundo PEREZ *et al* (2006, p. 308), “a participação deste pessoal é fundamental para o sucesso do sistema, torna-se necessário um trabalho de conscientização da importância das informações geradas pelo sistema”.

Em organizações onde já existe um sistema de custos consolidado, talvez a mudança não seja tão traumática, porém, em empresas cujos colaboradores não estão habituados à apropriação de itens de custo, esta necessidade pode sofrer muito maior contrariedade, pois, um sistema de custos exige o levantamento de inúmeros dados, muitos com respeito a rotina de cada funcionário. Para implantação do ABC, serão necessárias informações quanto às atividades realizadas, quanto a cada item de custo consumido nas atividades e quanto ao consumo das atividades pelos produtos. Os funcionários, por exemplo, deverão monitorar suas horas de trabalho, para poder rateá-las corretamente entre as diversas atividades. Pessoas que não estão acostumadas a este tipo de procedimento, provavelmente ficarão desconfiadas, achando que se trata de excesso de burocracia, sentindo-se fiscalizadas e controladas.

Outro possível desconforto pode ser gerado pelo fato do ABC implicar em alterações significativas na estrutura organizacional, como por exemplo, deixar aparente que determinadas áreas ou atividades não agregam valor ao produto/processo, sendo necessária sua reestruturação ou até mesmo eliminação.

Por estes, e outros motivos, os relatórios gerados pelo sistema de custos deverão ser divulgados para que o pessoal da produção perceba a importância e os resultados apurados com a informação que eles geraram, aumentando assim o comprometimento de todos os envolvidos e a confiabilidade dos dados.

2.4.3 Análise de custo/benefício

A princípio, a implantação de um sistema de apuração de custos é onerosa para a empresa, demanda pessoal especializado e aquisição de novas tecnologias de sistemas de informação, Assim, é necessária uma análise de custo/benefício para ver se compensam os custos exigidos.

2.4.4 Roteiro para implantação de um sistema de apuração de custos

Segundo PEREZ *et al* (2006, p. 308), na implantação de um sistema de apuração de custos, geralmente, devem ser seguidos os seguintes passos:

- a) conhecimento da empresa de forma geral;
- b) conhecimento dos produtos e/ou serviços e do sistema de produção;
- c) definição dos centros de custos (auxiliares e produtivos);
- d) conhecimento dos componentes do custo de produção;
- e) identificação dos custos diretos e indiretos;
- f) identificação dos custos mais importantes;
- g) definição dos critérios de rateio e de direcionadores de custos;
- h) definição dos apontamentos da produção;
- i) definição dos formulários do sistema;
- j) definição da contabilização dos sistemas;
- k) definição dos relatórios de controle gerencial.

3 DESENVOLVIMENTO

3.1 Metodologia

A escolha por pesquisar sobre o uso de sistemas de custeio ABC deve-se também ao desenvolvimento do projeto de pesquisa para aplicação de estratégias de gestão de custos o qual possibilitou a oportunidade de coletar dados secundários para solidificar conceitualmente a pesquisa até aqui.

Entretanto realizar uma pesquisa desta natureza, não é querer apenas compreender o fenômeno, mas tentar reconhecer a sua importância crucial no cenário, neste caso específico, de organizações sem fins lucrativos.

Pode-se definir pesquisa como:

“Processo formal e sistemático de desenvolvimento de método científico. E tem como objetivo fundamental, descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos. A pesquisa busca o progresso da ciência, procura desenvolver conhecimentos científicos sem a preocupação direta com suas aplicações e consequências práticas. Seu desenvolvimento tende a ser bastante formalizado e objetivo à generalização, com vistas na construção de teorias e leis.” (GIL, 1999, p.42)

Portanto, pesquisa é o mesmo que a busca ou a procura de resposta para um dado fenômeno. Em se tratando de Ciências, a pesquisa é a busca de solução a um problema que alguém queira saber a resposta. O pesquisador produz uma ciência através de uma pesquisa. Pesquisa é portanto o caminho para se chegar à ciência, ao conhecimento.

A escolha do estudo de caso descritivo qualitativo, justifica-se porque a presente pesquisa pretende usar padrões textuais como, por exemplo, o estabelecimento de relações entre variáveis, isto é, aqueles que visam estudar as características específicas de um determinado grupo ou empresa.

Na presente pesquisa, o método qualitativo é empregado, já que a intenção é levantar as vantagens e benefícios do sistema de custeio ABC para validar a implantação em uma organização sem fins lucrativos.

Desta forma se caracteriza como uma pesquisa qualitativa, porque pesquisou um campo específico da gestão econômica, a luz dos diferentes teóricos que oferecem elementos de análise e de reflexão, inicialmente com caráter exploratório, com o objetivo de proporcionar maiores informações sobre determinado assunto.

A metodologia utilizada nesta pesquisa foi um estudo de caso de caráter exploratório, porque busca fontes bibliográficas a cerca do tema, mas primordialmente se fundamenta como descritiva também, porque tenta obter uma descrição completa de uma situação.

A pesquisa descritiva busca observar, analisar, registrar, classificar e interpretar os fatos e ou fenômenos, sem que o pesquisador interfira ou os manipule. Tendo como objetivo fundamental a descrição das características de uma determinada população ou fenômeno. Ele procura descobrir, da forma mais confiável possível, a frequência com que o fenômeno ocorre, sua relação e ligação com os outros, sua natureza e características.

Ancorado a esta evidência, GIL (1999, p. 72) argumenta, que o estudo de caso “é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado”.

TRIVIÑHOS (1987, p. 110) afirma que “os estudos de casos têm por objetivo aprofundarem a descrição de determinada realidade. O tratamento estatístico é simples quando a análise é quantitativa. A análise qualitativa, pode ter apoio quantitativo, mas geralmente se omite a análise estatística ou seu emprego não é sofisticado”. O autor ainda afirma que no estudo de caso, os resultados são úteis e válidos só para o caso que se estuda. Não se pode generalizar o resultado atingido no estudo de uma empresa a outras empresas. Mas o grande valor do estudo de caso é fornecer o conhecimento de uma realidade delimitada que os resultados atingidos podem permitir formular hipóteses para o desenvolvimento de outras pesquisas.

O levantamento de dados se dará no período de março a julho, para coleta de informações e identificação das atividades relacionadas aos cursos desenvolvidos pela unidade em estudo. Devido ao curto período para análise, não será possível fazer um estudo a fundo de todas as atividades da escola, pois são muito amplas, assim, será feita uma análise das três áreas de formação (Aprendizagem, Qualificação e Aperfeiçoamento), que servirá de modelo para

análise dos possíveis benefícios a serem alcançados com a implantação do sistema de custeio ABC.

O critério utilizado para análise dos dados será a interpretação qualitativa a partir do levantamento dos dados através de diagnóstico da instituição e um estudo comparativo entre a situação atual do sistema de custos e o novo modelo proposto.

A realização da análise desta pesquisa também se fundamentará num processo de filtragem das informações mais relevantes, que envolve o sistema de custeio da unidade em estudo, verificando suas reais possibilidades de implantação e melhorias de práticas já existentes.

3.2 Breve Histórico da Instituição

A Instituição de Ensino Profissionalizante em estudo foi criada há 65 anos para atender a uma necessidade premente: a formação de mão-de-obra especializada para a indústria de base.

Ao fim da década de 50, quando o presidente Juscelino Kubitschek acelerou o processo de desenvolvimento das indústrias brasileiras, a Instituição já estava presente em quase todo o território nacional.

Nos anos 60, a instituição investiu em cursos sistemáticos de formação, levou o treinamento para dentro das empresas e buscou firmar parcerias com o Ministério da Educação e do Trabalho, e com o Banco Nacional de Habitação.

Na crise econômica da década de 1980, expandiu a assistência às empresas, investindo em tecnologia de ponta, instalando centros de ensino para a pesquisa e desenvolvimento tecnológico. A instituição chegou ao início dos anos 90, com o apoio técnico e financeiro de instituições da Alemanha, Japão, Canadá, Itália, França e Estados Unidos, pronto para assessorar a indústria brasileira no campo da tecnologia de gestão, de processos e de produtos.

Hoje, a Instituição possui uma estrutura flexível composta de 707 unidades operacionais, sendo 42 centros nacionais de tecnologia, 250 centros de educação profissional, 114 centros de treinamento e 301 unidades móveis, distribuídos em 26 estados brasileiros e no Distrito Federal.

Desde a sua criação, vem desenvolvendo serviços educacionais, técnicos e tecnológicos para as empresas. Inicialmente, os trabalhos consistiam, de modo geral, na solução de problemas técnicos relacionados a máquinas e equipamentos. Com o advento das mudanças tecnológicas e organizacionais, as empresas passaram a demandar da Instituição a oferta de serviços mais sofisticados.

A Instituição tem como missão contribuir para o fortalecimento da indústria e o desenvolvimento sustentável do país, promovendo a educação para o trabalho e a cidadania, a assistência técnica e tecnológica, a disseminação de informação e a adequação, geração e difusão de tecnologia.

3.2.1 A Instituição no Paraná

A Instituição de Ensino Profissionalizante em estudo foi instalada em 12 de março de 1943 com o papel de operacionalizar a ação integrada das atividades de formação profissional, de acordo com as diretrizes e normas definidas pelas classes empresariais.

Aqui desenvolve projetos de vertente tecnológica, gestão de recursos humanos, inovação, parcerias, estruturação de espaços físicos, gestão de qualidade, metodologias de formação/educação profissional, com o intuito de promover investimentos sólidos e assegurar o atendimento das demandas do setor produtivo industrial.

3.2.2 Visão de sociedade

A visão que a Instituição tem da sociedade contemporânea é de uma estrutura complexa, na qual a variável-chave do desenvolvimento reside não mais no capital físico (máquinas, equipamentos, propriedades), mas no capital humano, ou seja, no conjunto de capacitações que os indivíduos obtêm pela educação, seja ela nos bancos escolares, no trabalho e na vida social. Nessa sociedade, assim, a Instituição tem a atribuição de desenvolver as competências profissionais e sociais dos trabalhadores da indústria paranaense.

3.2.3 Visão de educação

A educação é considerada pela Instituição como um pilar para o desenvolvimento sustentável do Brasil, fonte de crescimento e uma das bases da elevação da produtividade. É uma das vertentes fundamentais para o crescimento da economia, seja pelo efeito direto sobre a melhoria da produtividade do trabalho – formação de trabalhadores mais eficientes, capital humano – seja pelo aumento da capacidade do país de absorção e geração de novas tecnologias.

3.2.4 Objetivos da Instituição

A Instituição em estudo, na qualidade de instituição de educação profissional, tem como propósitos:

- a) Ofertar educação profissional, inicial e continuada, ajustada às necessidades atuais e futuras das indústrias;
- b) Qualificar trabalhadores nas diferentes regiões do Paraná, contribuindo para a estruturação de uma indústria mais bem distribuída em seu território;
- c) Oferecer oportunidades educacionais que propiciem a formação integral, alicerçada nas dimensões do trabalho, ciência e cultura, na sua prática e nos seus fundamentos científico-tecnológicos e histórico-sociais;
- d) Ampliar a possibilidade de inserção do cidadão na vida produtiva e social bem como dar continuidade ao seu itinerário formativo, contribuindo para a formação continuada e permanente;
- e) Dotar os alunos de conhecimento científico e tecnológicos e de competências gerais e específicas coerentes com as necessidades e expectativas do mundo do trabalho e para o exercício da cidadania.

3.3 Sistema de gestão

A Instituição atua através de uma estrutura matricial, desenvolvendo suas ações de forma a atender a Missão, Visão de Futuro e premissas de gestão balanceada, considerada a ideal por representar um misto entre a estrutura projetizada, onde o gestor de projeto/processo possui total autoridade e independência e a estrutura tradicional, onde cada colaborador tem sua posição bem definida, com hierarquia claramente estabelecida. Através da estrutura matricial, o gestor do projeto/processo terá um maior grau de autoridade, mas ainda está dependente de um grau hierárquico superior ao seu.

As áreas de Serviços Educacionais e Serviços Técnicos e Tecnológicos interagem como áreas de suporte aos processos permanentes realizados pelas Unidades.

O atendimento aos Clientes, principal objetivo desta organização, faz-se através das Unidades de Negócio da Instituição, orientadas e geridas tecnicamente pelos processos definidos pela Direção Regional.

Nas Unidades de Negócio a estrutura matricial segue modelo do Departamento Regional. A adaptação organizacional direciona que os serviços educacionais e serviços técnicos e tecnológicos sejam desenvolvidos no eixo horizontal interagindo com as áreas de Conhecimentos que potencializam a execução dos serviços e produtos da Instituição, mantendo o foco no atendimento aos Clientes.

A Figura 1 apresenta o Organograma Funcional das Unidades da Instituição em estudo. Deve-se destacar que o presente trabalho irá fazer uma análise do micro ambiente, ou seja, irá analisar o atual sistema de custeio e propor um modelo de implantação do Custeio ABC em uma das unidades de negócio, não considerando, neste momento, o impacto nos custos da estrutura macro.

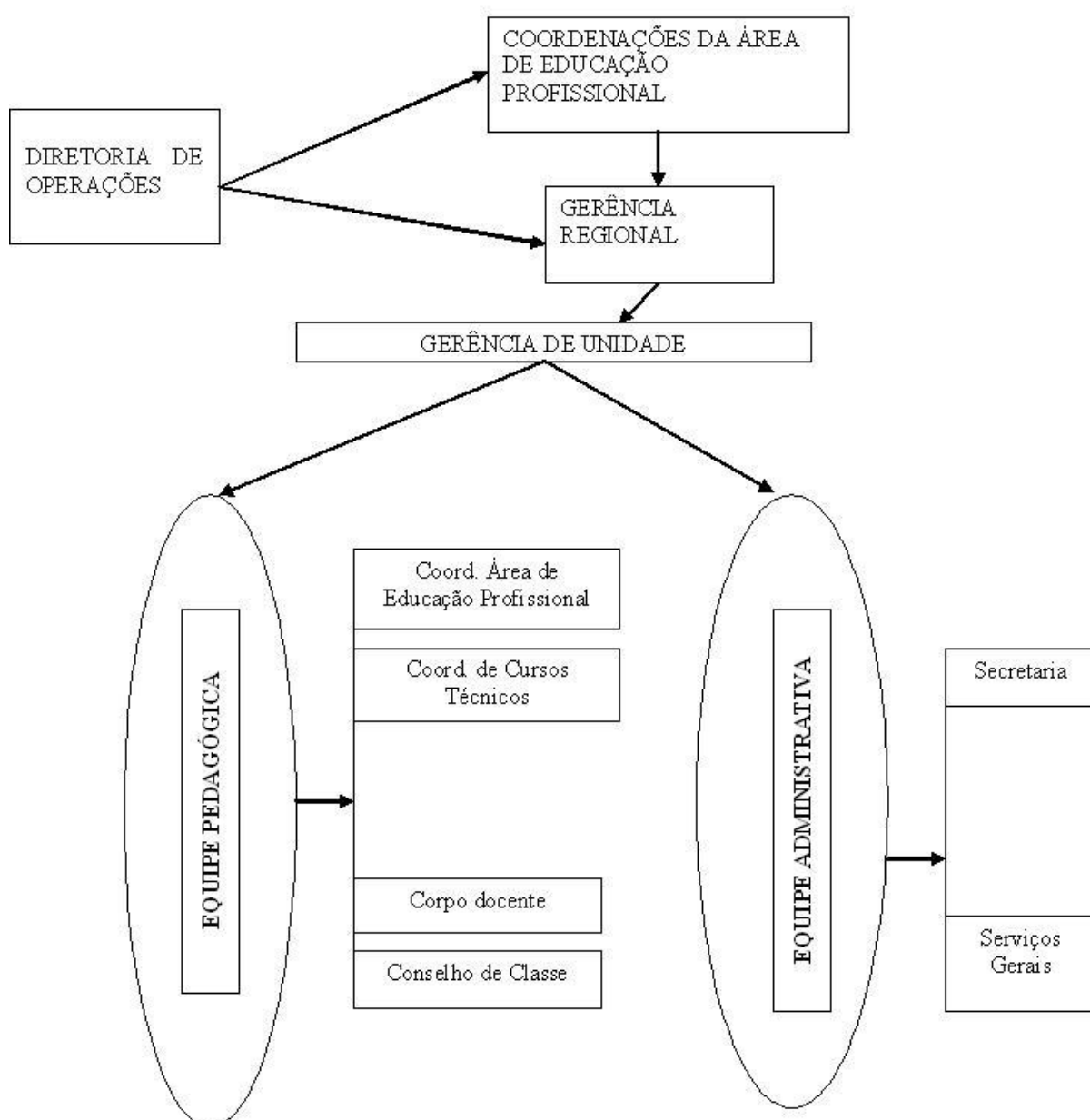


Figura 2 – Organograma Funcional das Unidades
Fonte: da Instituição.

3.3.1 Áreas de atuação

As áreas de atuação da Instituição são definidas de acordo com as diretrizes do Departamento Nacional e com a distribuição geoeconômica estabelecida pelas políticas estaduais de desenvolvimento. Em virtude disso, essas áreas podem variar de acordo com as mudanças nos macro e micro cenários econômicos.

O Quadro 2 apresenta as áreas de atuação e alguns exemplos de cursos, programas e serviços ofertados pela unidade de negócio da Instituição em estudo:

Áreas de atuação	Exemplos de Cursos
Automação	Difusão de tecnologia, projetos de automação, CAD/CAM, comando numérico computadorizado, comandos hidráulicos, comandos pneumáticos, controle de processo e instrumentação, manufatura integrada, mecatrônica, robótica e automação predial, capacitação dos recursos humanos, processo produtivo integrado (concepção do produto, seu desenho e confecção, até o controle da qualidade final), projetos de sistemas automatizados, instalação de equipamentos, gerenciamento de processos, planejamento, execução e manutenção de sistemas industriais.
Gestão	Habilitação de profissionais em processos industriais, e técnicos em qualidade e produtividade, logística empresarial, gestão de negócios, desenvolvimento de projetos, assistência administrativa e consultoria de vendas industriais. Empreendedorismo, gestão da produção, gestão de projetos, gestão financeira, informação e comunicação, logística, marketing e vendas, qualidade, serviços administrativos e telemarketing.
Metalmeccânica	Habilitação de profissionais em processos de produção mecânica, manutenção industrial e em processos de usinagem. Caldeiraria, desenho mecânico, ferramentaria, fundição, manutenção mecânica, mecânica geral, usinagem, eletromecânica, metalografia, metalurgia, serralheria, siderurgia e soldagem.
Polímeros	Planejamento, execução e controle do processo produtivo nas indústrias de transformação de plásticos, fundamentando suas ações em requisitos de sistemas da qualidade e na preservação ambiental. Artefatos de borracha e plásticos, materiais plásticos e elastoméricos, transformação e acabamento de polímeros, produtos de borracha e plástico, tecnologia de plásticos, tecnologia de elastômeros e reciclagem de borracha e plásticos.
Tecnologia da Informação	Comunicação de dados, programação de sistemas, montagem e manutenção de micro computadores e periféricos e rede de comunicação de dados. CAD, desenvolvimento de software, informática básica, montagem e configuração de redes, montagem e manutenção de computadores, programação, banco de dados e ambiente Web.
Têxtil e Vestuário	Desenvolvimento técnico e gerencial dos profissionais das empresas do segmento e apoio com vistas à racionalização do processo produtivo e à melhoria da produtividade. Design têxtil, fibras têxteis, fiação, tecelagem, malharia, beneficiamento e lavanderia, modelagem e confecção industrial.

Quadro 2 – Áreas de Atuação
Fonte: da Instituição.

Nestas áreas de atuação são desenvolvidos cursos nas seguintes modalidades:

- a) Formação inicial e continuada:
 - i) Iniciação Profissional
 - ii) Aprendizagem Industrial
 - iii) Qualificação Profissional
 - iv) Aperfeiçoamento Profissional

- b) Educação profissional técnica de nível médio
 - i) Aprendizagem Técnica
 - ii) Habilitação Profissional Técnica de Nível Médio (Curso Técnico)
 - iii) Qualificação Profissional Técnica de Nível Médio

A unidade estudada oferece atualmente cursos somente na modalidade de Formação Inicial e Continuada, dentre estes os cursos de Aprendizagem são de longa duração, entre 800 e 1.200 horas, e os de Qualificação e Aperfeiçoamento Profissional são de curta duração, entre 40 e 200 horas dependendo do enquadramento do curso.

3.3.2 Quem são os clientes

A instituição em estudo apresenta as seguintes características em relação aos seus clientes:

- a) Alunos dos cursos de aprendizagem – possuem idade entre 14 e 24 anos, são cursos totalmente gratuitos para os alunos.
- b) Alunos dos cursos técnicos – nível pós-médio, são cursos pagos pelos alunos.
- c) Alunos dos cursos de aperfeiçoamento e qualificação – cursos de curta duração, pagos pelos alunos que buscam melhoria contínua ou por empresas, neste último caso, os cursos podem ser realizados na sede da escola ou “in company”.

3.3.3 Como os produtos/serviços são ofertados

Os cursos são ofertados de acordo com o planejamento estratégico de cada unidade de negócio e divulgados através de panfletos, sendo alguns divulgados na mídia (jornal, televisão e rádio).

A instituição também atende a demanda das empresas de Maringá e região, sendo que estas podem ser espontâneas ou induzidas através da intervenção de um Analista de Relações com o Mercado.

3.3.4 Controle estatístico dos serviços educacionais

Os componentes de produção, ou seja, aqueles que serão contabilizados para alcançar o valor da produção da Instituição em termos de cursos e programas são representados pelos indicadores básicos, abaixo relacionados.

a) Matrícula Total

Conjunto formado por alunos que, durante o período de referência, foram formalmente incluídos em cada curso ou programa.

b) Concluinte

Aluno matriculado que, ao final do curso ou programa, atende às condições exigidas pela Unidade de Negócio, estando apto a receber o respectivo certificado ou diploma de conclusão.

c) Evadido

Aluno matriculado que abandona o curso ou programa durante o período de referência considerado.

d) Aluno-hora-aula

Somatório das horas práticas e teóricas efetivamente ministradas a cada aluno matriculado.

3.3.5 O atual sistema de custo

Os custos da instituição em estudo são apurados através de um software, onde as despesas são lançadas em Centros de Responsabilidade em suas respectivas Contas Contábeis, o Quadro 3 mostra um exemplo da formação dos Centros de Responsabilidade e das principais Contas Contábeis.

	Áreas	Centros de Responsabilidade	Contas Contábeis (centros de custos)
Departamento de Educação	Metal Mecânica	Aprendizagem	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Salários ➤ Adicionais Noturnos ➤ Horas Extras ➤ INSS ➤ FGTS ➤ PIS ➤ Férias ➤ 13º Salário ➤ Vale Refeição ➤ Plano de Assistência Médica ➤ Água e Esgoto ➤ Energia Elétrica ➤ Serviços de Vigilância ➤ Serviços de Limpeza ➤ Telefonia ➤ Material de Limpeza ➤ Material de Expediente ➤ Material Didático ➤ Material de Computação ➤ Combustível ➤ Locação de Veículos ➤ Diárias de Viagens ➤ Passagens Nacionais ➤ Hospedagens ➤ Manutenção e Reparação de Bens ➤ Assinatura de Periódicos ➤ Serviço de envio de correspondências ➤ Serviços Técnicos ➤ Serviços Gráficos ➤ Serviços de Cópias e Reprodução ➤ Publicidade e Propaganda ➤ Transportes Urbanos ➤ Auxílio a Bolsistas/Estagiários ➤ Outros Serviços de Terceiros ➤ Taxas / Pedágio ➤ Despesas financeiras
		Qualificação	
		Aperfeiçoamento	
		Técnico	
	Têxtil e Vestuário	Aprendizagem	
		Qualificação	
		Aperfeiçoamento	
		Técnico	
	Apoio Pedagógico	Apoio as Ações Técnico / Operacionais de Educação.	
	Administração	Apoio Administrativo	
Aquisição de Equipamentos			
Apoio as Ações de Gestão Técnico / Operacionais.			
Gerência	Gerência	Ações de Gestão Técnico / Operacional.	

Quadro 3 – Exemplo de Plano de Contas
Fonte: da Instituição

Os custos são acumulados com base na classificação diretos ou indiretos em relação à área de formação profissional. Portanto, os gastos identificáveis com determinadas áreas são lançados como custo direto.

Neste ponto foi identificada a primeira deficiência do atual sistema de custeio, os gastos não identificados com uma determinada área de formação profissional, são lançados como custos indiretos aleatoriamente em algum Centro de Responsabilidade. Por exemplo, salários e encargos de Técnicos de Ensino que atuam nas quatro áreas de formação (Aprendizagem, Qualificação, Aperfeiçoamento e Técnico), manutenção de equipamentos, eventos, viagens entre outros, são lançados em um único centro, distorcendo assim os custos das áreas de formação, enquanto uns tem seus custos elevados, outros aparecem com baixos custos, não refletindo a realidade e não servindo de apoio a tomada de decisão.

Nos casos em que os gastos não estão relacionados a uma área de formação específica, os mesmos são lançados como despesas da gerência ou como despesas do apoio administrativo financeiro, mesmo que tal gasto não tenha relação com estes centros acumuladores de custos.

Percebe-se que os objetos de custos são basicamente as áreas de formação profissional, no entanto pode-se dizer que a instituição não mede os custos de produção de seus produtos individuais, ela os mede em seus Centros de Responsabilidade, mas desconhece os gastos com produtos (cursos), serviços e clientes individuais.

Pelo atual sistema, caso se desejasse custear uma determinada área de formação profissional, os gastos que não foram identificados como custos diretos teriam que ser distribuídos entre as diversas áreas de formação através de determinadas bases de rateio.

Pela forma como o sistema acumula custos indiretos e tendo em vista que as bases de rateio não refletem adequadamente a demanda de recurso de cada área, fica evidente que, especialmente nesse caso, a alocação dos custos indiretos seria bastante arbitrária.

Outra deficiência identificada neste sistema de custeio é em relação aos gastos relativos à depreciação do patrimônio, que não são considerados como custos na instituição, embora a gerência entenda que deveriam ser.

Deve-se considerar também como fator dificultador para formação dos custos dos produtos/serviços de uma instituição como a estudada, a diversidade de suas áreas de atuação, bem como das cargas horárias e público alvo, não existe um modelo a ser seguido, cada curso possui características próprias, seja para aquisição de materiais, uso de equipamentos específicos e contratação de técnicos de ensino.

Pelo o que foi descrito acima, o sistema de custos adotado pela Instituição em estudo, além de apresentar deficiência na forma de acumulação de custos, também não considera o montante correspondente à depreciação do imobilizado. Isso demonstra que o sistema atual não apresenta informações adequadas e confiáveis nem mesmo sobre o custo das áreas de formação profissional. Portanto, tal sistema não se mostra eficiente como instrumento de apoio à tomada de decisão.

Por este motivo optou-se pela implantação do Sistema de Custeio ABC, por entender que este virá a suprir as deficiências do atual sistema de custeio.

3.4 Modelo para Implantação do Sistema de Custeio ABC

De acordo com BOISVERT apud AQUINO (2001, pg. 67), a “concepção de um sistema de custeio ABC segue duas etapas principais: definição e mensuração das atividades da empresa e definição e mensuração dos objetos de custo, as quais poderão ser decompostas em outras etapas mais detalhadas”.

A metodologia adotada para este trabalho, para fazer a mensuração das atividades, consiste em elaborar uma listagem de tarefas, e em seguida, agrupar as tarefas em atividades e estas em processos.

De acordo com BOISVERT apud AQUINO (2001, pg. 68), quando as informações são destinadas prioritariamente a ajudar a gerência na gestão cotidiana da empresa, é recomendável que se proceda uma análise aprofundada das tarefas e, se necessário, utilize-se uma hierarquia de atividades mais ampla envolvendo processos, subprocessos, atividades e tarefas.

3.4.1 Custeio ABC – Roteiro de Implantação

Pode-se, resumidamente, definir os passos para a implantação do Custeio ABC como:

- a) Identificar as atividades mais importantes. A responsabilidade da tarefa fica a cargo dos implantadores do sistema na empresa, em conjunto com os setores diversos;
- b) Separar as atividades selecionadas por centro de custos, quando serão agrupadas as atividades correlatas e julgadas suas relevâncias;
- c) Verificar os componentes de custo mais importantes;
- d) Determinar a relação existente entre os componentes de custos mais relevantes e os centros de custos, a fim de determinar onde esses devem ser apropriados e/ou o percentual que deve ser alocado a cada centro de custo, de acordo com a utilização deste componente nas atividades desenvolvidas em cada centro de custo;
- e) Indicar quantos e quais direcionadores de custos serão utilizados na transferência dos gastos às atividades e posteriormente aos produtos. Essa etapa visa tornar mais correta a alocação dos custos, proporcionando a empresa uma forma eficiente de controlá-los e identificá-los;
- f) Estabelecimento do fluxo de custos. Neste ponto são definidos os componentes de custos e do fluxo de custos dentro da empresa em suas diversas áreas;
- g) Encerramento das etapas. Consiste no levantamento do tempo que será necessário à distribuição dos trabalhos, dentro dos diversos setores da empresa. A partir dessa definição será possível alocar custos proporcionalmente ao uso de cada atividade, por centro de custos.

A implementação do ABC requer uma análise cuidadosa do sistema de controle interno da entidade. Sem este procedimento que compreende funções bem definidas de fluxo dos processos, torna-se inviável a aplicação do ABC de forma eficiente e eficaz.

O ABC, por ser também um sistema de gestão de custos, poderá ser implantado com maior ou menor grau de detalhamento, isso vai depender das necessidades de informações gerenciais para o gestor, o que está diretamente ligado ao ramo de atividade e porte da empresa.

A Instituição definiu os seguintes passos para implantação do Custeio a Base de Atividades:

- a) Identificar e definir atividades relevantes - nesta fase de pesquisa, quanto maior a listagem de atividades melhor, tais atividades poderão ser agrupadas posteriormente;
- b) Organizar as atividades em centros de custos - considerando dois fatores básicos: a materialidade de cada atividade e o perfil do custo (causador de custo e taxa de aplicação);
- c) Identificar os maiores elementos de custos – a maior parte dos elementos de custo já está contemplada no plano de contas da contabilidade geral existente. Em muitas circunstâncias há necessidade de desmembrá-los em elementos distintos quando se definem perfis de custo;
- d) Determinar as relações entre as atividades e os custos – uma vez cumpridas as etapas anteriores, este passo consiste principalmente em determinar quais custos pertencem a cada centro de custo;
- e) Identificar causadores de custo para atribuir custos às atividades e aos objetos de custos (produtos e serviços) – os fatores causadores que motivam a existência de certos custos nos departamentos precisam ser identificados.

Após diversas reuniões entre os gestores sobre as necessidades da entidade e os sistemas de custeios existentes, optou-se por implantar o ABC devido às características dos custos da empresa (na sua maioria indiretos e fixos) e a diversidade de serviços e clientes existentes. Com o objetivo de propiciar uma gestão eficaz dos negócios, por meio da análise das atividades realizadas e conseqüente apropriação aos produtos e serviços executados, visando assim o uso eficiente e transparente dos recursos.

A entidade entende que a metodologia do Custeio ABC possibilita a alocação das despesas indiretas aos produtos e serviços e permite a identificação das atividades que não agregam valor, assim, contribuindo para a melhor análise dos processos de trabalho, eliminando desperdícios e otimizando o uso dos recursos.

Para classificação dos recursos, foram observadas algumas características no processo de implantação. Ao classificar os custos em diretos ou indiretos e fixos ou variáveis, observou-se, que praticamente todos os custos são indiretos e na sua maioria fixos, e, ainda, que praticamente todos os custos diretos, apesar da baixa proporção, são variáveis. Os conceitos

contidos nestas características foram de grande valia na elaboração de alguns relatórios do ABC sendo inclusive aplicados como facilitador para o cálculo da margem de contribuição.

Na primeira fase, a equipe de implantação do Sistema de Custeio ABC realizou treinamentos de sensibilização para que os usuários do sistema e gerentes se familiarizassem com a nova metodologia de gestão de custos. Nesta fase também foram identificadas as atividades relevantes, dentre elas foi elaborada uma planilha, denominada “Matriz RH”, onde cada gestor de unidade definiu a porcentagem de rateio da folha de pagamento para os centros de custo.

A fase 2 do projeto prevê uma duração aproximada de 12 meses, onde será feito o mapeamento da situação atual dos produtos e serviços, dos principais processos e controles, das atividades-chave realizadas e também dos planos de contas e centros de responsabilidade já existentes.

Para as fases seguintes está prevista a aquisição de software, implantação de projeto piloto e implantação geral, para todas as unidades, por livre adesão.

Como forma de antecipar os possíveis resultados da implantação do sistema de Custeio ABC, os itens a seguir fazem uma análise da entidade, os dados levantados serviram de base para o modelo de implantação do Custeio ABC.

3.4.2 Mapeamento das atividades

Antes de fazer a identificação das atividades foi feito um mapeamento do principal processo da instituição em estudo, dos cursos oferecidos no balcão. Não pretende-se ater em relação aos cursos “In Company” e Convênios, também realizados pela instituição, pela sua complexidade, sendo que o modelo proposto aplicado às áreas de formação da instituição atende aos objetivos deste trabalho. O fluxograma dos processos de cursos de Qualificação e Aperfeiçoamento foi obtido através da análise da aplicação de um formulário onde cada colaborador fez um descritivo de suas funções e setores relacionando-as com os demais

setores, com os quais foi possível elaborar um fluxograma do processo conforme apresentado na Figura 3. Cabe ressaltar que o processo apresentado a seguir é comum aos cursos de Qualificação e Aperfeiçoamento.

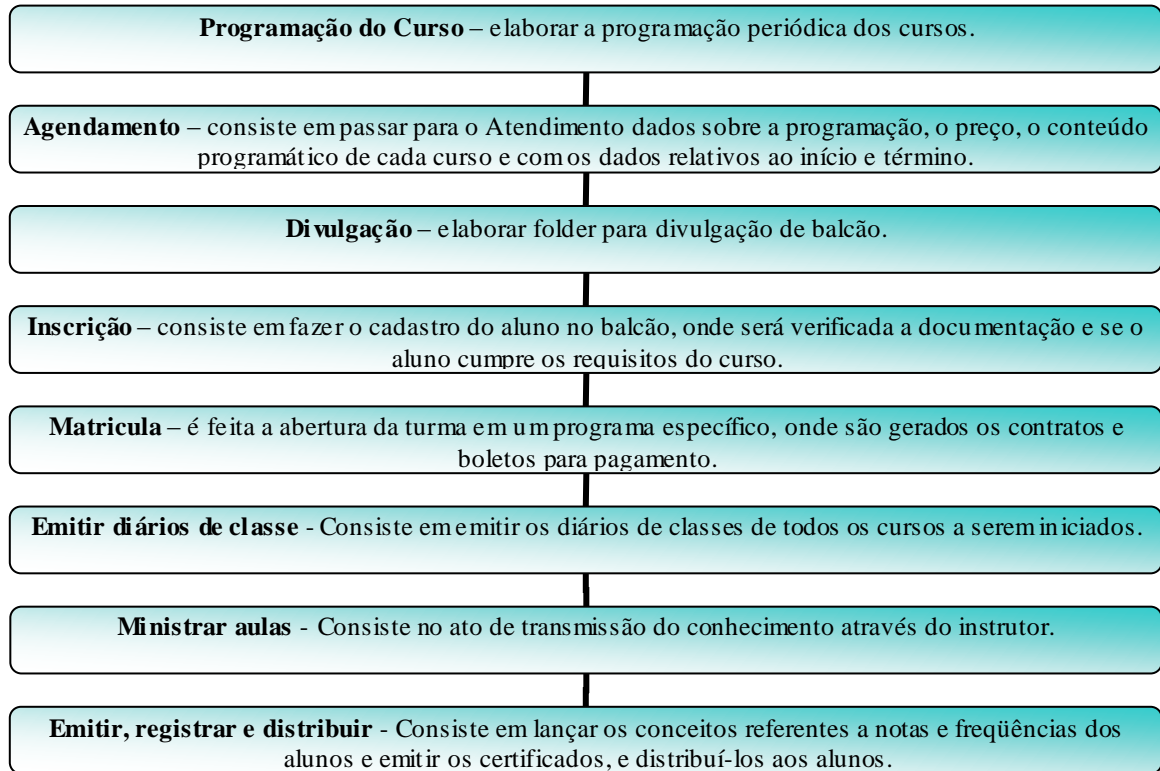


Figura 3 – Fluxograma Cursos de Balcão.
Fonte: da Instituição.

3.4.3 Identificação das atividades

O Custeio ABC tem como pressuposto que os recursos são consumidos pelas atividades e não pelos produtos, pois os produtos são conseqüências das realizações de atividades necessárias à sua produção. A identificação das atividades para a implantação do ABC é indispensável, uma vez que este prevê a alocação de custos passando pelas atividades até chegar aos objetos de custo.

Segundo MARTINS (2006, p. 93), “uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens e serviços. É composta por um conjunto

de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas.”

Para que se faça um bom trabalho através do Custeio ABC é necessário identificar as atividades em cada departamento existente dentro da instituição, e para cada atividade deve-se atribuir um custo e um direcionador.

A instituição de ensino em estudo já possui uma estrutura contábil que faz apropriação dos custos por “Centros de Responsabilidade”, o que irá possibilitar adaptações importantes para implantação do sistema de custeio ABC.

Os quadros a seguir apresentam o levantamento das tarefas, feito através de entrevistas junto aos colaboradores, de cada setor da unidade de negócio: Apoio e Planejamento Administrativo – APA, Área de Educação Tecnológica, Área de Informação Tecnológica, para em seguida identificar as principais tarefas da instituição.

Levantamento das tarefas do Apoio Administrativo	
Áreas	Tarefas
Gerência	Planejar e Gerenciar - planejamento orçamentário, planejamento estratégico, eventos corporativos e outras atividades relacionadas às políticas da organização, gestão corporativa da área, gestão das atividades, pessoas e processos, etc.
Coordenação Administrativa	Controle de ponto, atestados, afastamentos, férias, acompanhamento de PPRA, PCMSO e CIPA, documentação e ações de T&D. Gerenciar contratos de Limpeza, Vigilância etc.
Compras	Compras de Material de Didático, Material de Consumo, Material de Escritório, etc. Receber requisições de compras; registrar requisições e processos de compras no sistema; solicitar orçamentos de fornecedores; emitir pedido de compras ou serviços; receber, conferir e distribuir materiais e serviços;
Financeiro	Receber taxas de inscrição; controlar saldo bancário; registrar execução orçamentária; efetuar pagamentos; emitir e despachar carta de cobrança;
Atendimento	Atender clientes por telefone; atender clientes em balcão; divulgar cursos de balcão, cadastrar e inscrever alunos.
Secretaria Escolar	Matricular alunos; emitir contrato de matrícula; emitir boletos de cobrança; lançar os conceitos referentes a notas e frequências dos alunos; emitir e registrar certificados;
Relações com o Mercado - RM	Entrar em contato com potenciais clientes, divulgar cursos, realizar a venda de cursos, acompanhar a manutenção de contratos com as empresas.
Informática	Realizar manutenções dos equipamentos de informática; dar suporte operacional a intranet, internet e programas e utilitários em operação na unidade.

Quadro 4 - Levantamento das tarefas do Apoio Administrativo
Fonte: Entrevista com colaboradores da instituição.

Levantamento das tarefas da Área de Educação	
<i>Áreas</i>	<i>Tarefas</i>
Coordenação Pedagógica	Coordenar cursos; visitar empresas; realizar abertura e encerramento de cursos.
Apoio Pedagógico	Efetuar o registro funcional de Técnicos de Ensino Terceiros; controlar frequência e pontualidade de técnicos terceiros; abrir e encerrar cursos no sistema; emitir diários de classe; Atendimento a alunos e pais, monitorar livros de chamada, planos de curso, plano de aula, participar de conselhos de classe, apoiar o processo de seleção
Técnica	Desenvolver e programar cursos; ministrar aulas. Preparação do plano de aula e de curso, preparação de laboratórios, atualizar livros de registro, analisar e atualizar material didático, prever material de consumo e equipamentos necessários.

Quadro 5 – Levantamento das tarefas da área de educação
Fonte: Entrevista com colaboradores da instituição.

Levantamento das tarefas da Área de Informação Tecnológica	
<i>Áreas</i>	<i>Tarefas</i>
Biblioteca	Fazer o registro e controle do acervo bibliográfico; registrar empréstimos de livros; fazer o controle de empréstimo de recursos multimeios; programar atividades culturais para os alunos; organizar palestra, organizar eventos técnicos.

Quadro 6 – Levantamento das tarefas da área de informação tecnológica
Fonte: Entrevista com colaboradores da instituição.

No Quadro 7 descrevem-se as principais atividades, que farão parte do escopo deste trabalho, em forma de dicionário de atividades. Segundo KAPLAN e COOPER *apud* AQUINO (2001, p. 64), “os dicionários de atividades podem ser relativamente breves, contendo, por exemplo, dez a trinta atividades, especialmente nos locais onde o foco principal do sistema ABC é estimar custo de produtos”.

Continua

Dicionário de Atividades		
Atividades		Tarefas
A1	Comprar (compra direta)	<ul style="list-style-type: none"> • Comprar material didático • Comprar material de consumo • Comprar material de expediente • Comprar material de manutenção • Contratar serviços • Receber requisições de compras • Solicitar orçamentos de fornecedores • Emitir pedido de compras ou serviços • Acompanhar pedido de compra - receber e entregar material ao setor solicitante.
A2	Gerenciar bens patrimoniais	<ul style="list-style-type: none"> • Administração de bens patrimoniais • Manutenção • Recebimento e identificação de patrimônio • Tombamento (registro) • Distribuição do bem patrimonial.
A3	Gerenciar Recursos Financeiros	<ul style="list-style-type: none"> • Gerenciar contas a pagar <ul style="list-style-type: none"> • Monitorar vencimentos diários • Solicitar autorização de pagamento • Realizar pagamentos • Fazer fechamento com a contabilidade • Gerenciar contas a receber <ul style="list-style-type: none"> • Fazer levantamento de inadimplência • Contatar devedores • Encaminhar documentos para a contabilidade • Fazer conciliação bancária • Realizar fechamento diário do caixa
A4	Gerenciar Fluxo de Caixa	<ul style="list-style-type: none"> • Analisar entradas de caixa • Verificar a previsão de pagamentos • Verificar a previsão de recebimentos
A5	Efetuar ações de secretaria	<ul style="list-style-type: none"> • Efetuar a matrícula dos alunos nos cursos • Registrar o controle de frequência e aproveitamento • Arquivar documentação escolar • Emitir certificados de conclusão de curso • Emitir declarações • Atender clientes
A6	Realizar ações de RH	<ul style="list-style-type: none"> • Controle de ponto • Controle de atestados médicos • Controle de afastamentos • Controle de férias • Acompanhamento de PPRA, PCMSO e CIPA • Controle de documentação de pessoal • Ações de Treinamento e Desenvolvimento.

Conclusão

A7	Realizar ações de suporte a informática	<ul style="list-style-type: none"> • Configuração, manutenção, instalação (helpdesk).
A8	Realizar ações de manutenção geral	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar manutenção elétrica • Realizar manutenção predial
A9	Gerenciar contratos de prestadores de serviços	<ul style="list-style-type: none"> • Gerenciar contratos de limpeza • Gerenciar contratos de Vigilância • Gerenciar contratos de Prestação de Serviços. • Gerenciar pagamento de terceiros
A10	Gerenciar técnicos de educação profissional terceirizados	<ul style="list-style-type: none"> • Solicitar a contratação de técnico terceiro • Selecionar e emitir documentação relativa à contratação do técnico.
A11	Controlar Frota	<ul style="list-style-type: none"> • Controle de km rodados • Manutenção veicular • Locação de carros
A12	Planejar e Gerenciar	<ul style="list-style-type: none"> • Planejamento orçamentário • Planejamento estratégico • Planejamento de eventos corporativos e outras atividades relacionadas às políticas da organização • Gestão corporativa da área • Gestão das atividades • Gestão de pessoas e processos.
A13	Gerir Documentos	<ul style="list-style-type: none"> • Protocolo e emissão de documentos diversos.
A14	Relacionar com Clientes/Parceiros Internos e Externos	<ul style="list-style-type: none"> • Atendimento e Relacionamento de clientes e parceiros.
A15	Realizar orientação pedagógica	<ul style="list-style-type: none"> • Atendimento a alunos e pais • Monitorar livros de chamada • Monitorar planos de curso • Monitorar plano de aula • Participar de conselhos de classe • Apoiar o processo de seleção • Acompanhar e avaliar desempenho do corpo técnico.
A16	Precificar cursos/serviços	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelecer custos e preços dos cursos oferecidos
A17	Fornecer informações para divulgar cursos/serviços	<ul style="list-style-type: none"> • Fornecer informações para divulgar cursos/serviços
A18	Ministrar aula	<ul style="list-style-type: none"> • Preparação do plano de aula e de curso • Preparação de laboratórios • Atualizar livros de registro • Analisar e atualizar material didático • Prever material de consumo e equipamentos necessários
A19	Realizar controle do acervo bibliográfico	<ul style="list-style-type: none"> • Fazer o registro e controle do acervo bibliográfico; registrar empréstimos de livros
A20	Executar apoio administrativo	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar serviços externos • Enviar correspondências e comunicações internas por meio de malote • Enviar correspondências pelo correio • Realizar serviços de fotocópias • Arquivo de documentos

Quadro 7 – Dicionário de Atividades.**Fonte: Entrevista com colaboradores da instituição.**

3.4.4 Identificação dos recursos

As atividades necessitam de recursos para cumprirem seus objetivos. Os recursos são os fatores de produção como trabalho, tecnologia, viagens, suprimentos e outros utilizados para realizar as atividades.

Para o custeio das atividades, é preciso identificar os recursos consumidos nos processos. Esses dados podem ser oriundos do setor contábil financeiro da empresa, de entrevistas com responsáveis ou de outros sistemas de informações.

“Os recursos são a base de custos 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” (KAPLAN e COOPER, 2000, p. 101).

O custo de uma atividade, segundo MARTINS (2006, p. 94) “compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la. Deve incluir salários com os respectivos encargos sociais, materiais, depreciação, energia, uso de instalações etc.”

Identificar os custos de cada atividade depende da definição dos centros de custos e dos geradores de custos.

No Quadro 8 serão apresentados os principais recursos consumidos pela atividades, de acordo com o plano de contas já existente na instituição em estudo.

Continua

Grupo de Recursos	Recursos
Salários, encargos e benefícios	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Salários ➤ Adicionais Noturnos ➤ Horas Extras ➤ INSS ➤ FGTS ➤ PIS ➤ Férias ➤ 13º Salário ➤ Vale Refeição ➤ Plano de Assistência Médica

Conclusão

Materiais de Consumo	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Material de Limpeza ➤ Material de Expediente ➤ Material Didático ➤ Material de Computação ➤ Material de Manutenção de Bens ➤ Gêneros alimentícios ➤ Outros materiais de consumo
Viagens	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Diárias de Viagens ➤ Passagens Nacionais ➤ Hospedagens ➤ Pedágios ➤ Outras despesas de viagens
Ocupações e Utilidades	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Água e Esgoto ➤ Energia Elétrica
Manutenção de bens móveis e imóveis	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Manutenção e Reparação de Bens móveis ➤ Manutenção e Reparação de Bens imóveis
Veículos	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Combustível ➤ Manutenção ➤ Locação
Serviços de Terceiros	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Serviços de Vigilância ➤ Serviços de Limpeza ➤ Serviço de envio de correspondências ➤ Serviços Técnicos ➤ Serviços Gráficos ➤ Serviços de Cópias e Reprodução ➤ Telefonia / Internet / Postais ➤ Fretes / Transportes / Encomendas ➤ Locação de Equipamentos ➤ Outros Serviços de Terceiros
Aquisição de Equipamentos	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Mobiliário, máquinas e equipamentos em Geral
Outros	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Assinatura de Periódicos ➤ Publicidade e Propaganda ➤ Transportes Urbanos ➤ Auxílio a Bolsistas/Estagiários ➤ Despesas Bancárias ➤ Taxas ➤ Outras despesas financeiras

Quadro 8 – Principais recursos consumidos pelas atividades da unidade.
Fonte: da Instituição.

Para fins de demonstração, o Quadro 9 apresenta valores estimando o período de 1 mês, para os recursos identificados.

Recursos	Valor (R\$)	Parcela do Total (%)
Salários, encargos e benefícios	80.217,74	34,74
Serviços de Terceiros	68.548,03	29,69
Materiais de Consumo	24.093,67	10,43
Aquisição de Equipamentos	17.680,00	7,66
Manutenção de bens móveis e imóveis	16.845,00	7,30
Ocupações e Utilidades	10.939,70	4,74
Viagens	6.467,11	2,80
Outros	5.847,42	2,53
Veículos	268,09	0,12
Total	230.906,76	100

Quadro 9 – Demonstração de custos dos recursos identificados.
Fonte: da Instituição.

A Figura 4 ilustra os recursos mais consumidos pela unidade, sendo a folha de pagamento o maior deles, seguida do serviço de terceiros e materiais de consumo. Apesar de ser uma projeção de apenas um mês, esta situação, pelo o que foi verificado nos documentos contábeis, se repete nos outros meses.

Tais recursos (custos) identificados terão que ser direcionados para as atividades que os consomem, como será visto no próximo tópico, seja de forma direta ou com base nos seus respectivos direcionadores.

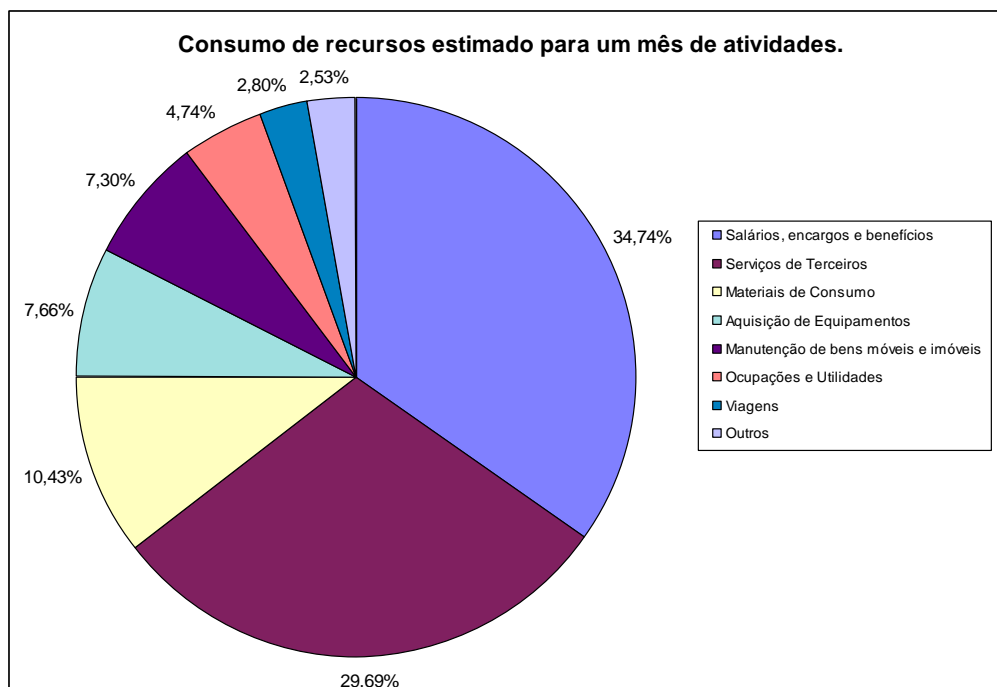


Figura 4 – Consumo de recursos estimados para um mês de atividades.
Fonte: da Instituição.

3.4.5 Atribuição de custos às atividades

As atividades são as unidades de trabalho que identificam, com um nível de detalhamento adequado, como a empresa emprega o tempo e os recursos disponíveis. As atividades diferem de empresa para empresa e do local em que são analisadas.

A atribuição de custos às atividades deverá ser feita da forma mais criteriosa possível, na seguinte ordem de prioridade:

- a) alocação direta – quando há uma identificação clara, direta e objetiva dos itens de custos com certas atividades. Exemplo: salários, material de consumo etc;
- b) rastreamento – quando há uma relação de causa e efeito entre o acontecimento da atividade e a geração dos custos, a qual é expressa através de direcionadores de recursos; e
- c) rateio – realizado apenas quando não há possibilidade de usar nenhuma das opções acima.

O Sistema ABC parte da definição das atividades relevantes e dos direcionadores de recursos que irão correlacionar os diversos custos incorridos às atividades. “Custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidas pelos direcionadores de atividades, que levam o custo de cada atividade aos produtos (unidade, linhas ou famílias)” (MARTINS, 2006, p. 112).

Apurados os valores dos recursos empregados nos processos, é possível alocá-los às atividades por meio dos direcionadores de custos, conforme prevê o ABC.

Para MARTINS (2006, p. 96), “direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos.” Os direcionadores de custos servem para custear as atividades.

Os direcionadores de custos ou cost drivers como também são conhecidos, medem a utilização dos recursos pelas atividades e, segundo BOISVERT apud DALLA VECHIA

(2001, p. 71), "Apresentam-se quase sempre sob a forma de um indicador não financeiro, como o número de lotes, o número de modelos, o número de encomendas etc."

Quando há uma relação direta entre o fator de produção e a atividade, é possível fazer a alocação direta, no entanto, quando o recurso é consumido por diversas atividades, o custo tem que ser distribuído entre as várias atividades que ele apóia, seja por rastreamento ou rateio. É o caso dos custos da folha de pagamento, pelas entrevistas realizadas junto aos colaboradores da unidade, verificou-se que nenhum deles, no caso dos Técnicos de Ensino, atua especificamente para uma área de formação, sendo necessário então estabelecer um método de rastreamento para custear a atividade, enquanto que para os recursos consumidos pela equipe de apoio, quando não for possível estabelecer um método de rastreamento, será feito o rateio dos custos para as atividades.

No Quadro 10 foram identificados os principais grupos de recursos que podem ser alocados diretamente as atividades e seus valores distribuídos às áreas de formação.

Distribuição dos custos alocados diretamente.				
Recursos	Custos (R\$) Total	Áreas de Formação		
		Aprendizagem	Qualificação	Aperfeiçoamento
Serviços Técnicos (Téc. Ensino Terceiros)	36.352,00	2.967,20	22.367,82	11.016,98
Material de Consumo	1.377,16	-	-	1.377,16
Material Didático	12.154,74	7.617,94	4.181,80	355,00
Serviços de Cópias e Encadernações	5.412,04	2.298,60	1.774,66	1.338,78
TOTAL	55.295,94	12.883,74	28.324,28	14.087,92

Quadro 10 – Distribuição dos custos alocados diretamente.
Fonte: informações da Instituição.

No Quadro 11, foram relacionados os principais grupos de custos (recursos) a serem rastreáveis com base em direcionadores. É necessário ressaltar que determinados recursos podem ser classificados como indiretos, em razão deste ser compartilhado entre várias atividades, mesmo se o recurso for considerado direto em relação à atividade.

Principais grupos de custos e seus direcionadores	
<i>Grupos de custos (recursos)</i>	<i>Direcionadores de custos</i>
Salários, encargos e benefícios	Hora-homem
Água e esgoto	Estimativa de consumo
Energia Elétrica	Estimativa de consumo
Máquinas e equipamentos (manutenção)	Estimativa de uso
Veículos (manutenção)	Km rodados
Combustível	Km rodados / litro
Segurança e Limpeza	Área ocupada
Auxílio a Bolsistas / Estagiários	Hora-homem
Telefone	Estimativa de uso

Quadro 11 – Principais grupos de custos e seus direcionadores
Fonte: Informações da Instituição.

Conforme visto no Quadro 11, o recurso “*Salários, encargos e benefícios*” é alocado às atividades tendo como direcionador a “*hora-homem*” desempenhada por cada colaborador em cada atividade. Este número foi obtido através de entrevistas realizadas com os colaboradores, onde cada um definiu o percentual de tempo que gasta com cada atividade, estes dados estão registrados no Anexo I.

Após determinado o percentual de tempo destinado pelos colaboradores às atividades, é possível obter o número de horas dedicadas em cada atividade. Para este trabalho, de forma ilustrativa, foi considerada a carga horária de 160 horas mensais por colaborador, ressalta-se que para uma efetiva aplicação do ABC é necessário um detalhamento maior da carga horária.

No Anexo 2 é possível verificar o número de horas dedicadas a cada atividade. O cálculo foi obtido através da multiplicação da carga horária mensal pelo número de funcionários em cada divisão, e distribuídos às atividades conforme percentual informado pelos colaboradores.

Prosseguindo, pode-se obter o custo das atividades em relação ao recurso “*salários, encargos e benefícios*”, através da multiplicação do custo/hora dos colaboradores pelo tempo que ele dedicou à atividade.

O custo/hora é obtido por meio da divisão do “*total de gastos do colaborador no mês*” pelo “*número de horas trabalhadas no mês*”.

$$\text{Custo/hora} = \frac{\text{Total de gastos do colaborador no mês}}{\text{Número de horas trabalhadas no mês}} \quad (1)$$

O total dos custos com pessoal por atividade pode ser visto na Figura 5. No Anexo 3 é possível verificar os custos por setor por atividade que é igual ao “custo/hora” multiplicado pelo “tempo dedicado a atividade”.

Gasto com pessoal por atividade.		
Número de Funcionários		27
Despesas com Folha de Pagamento		80.217,74
Código da Atividade	Atividade	Total
A1	Comprar	1.595,64
A2	Gerenciar Bens Patrimoniais	768,24
A3	Gerenciar recursos financeiros	1.379,00
A4	Gerenciar fluxo de caixa	1.241,10
A5	Efetuar ações de secretaria escolar	1.266,57
A6	Realizar ações de RH	2.252,06
A7	Realizar ações de suporte a informática	568,45
A8	Realizar ações de manutenção geral	1.023,21
A9	Gerenciar contratos de prestadores de serviços	1.847,48
A10	Gerenciar técnicos de educação profissional terceirizados	4.147,66
A11	Controlar Frota	341,07
A12	Planejar e Gerenciar	11.136,90
A13	Gerir documentos	4.861,33
A14	Relacionar com Clientes/Parceiros	7.273,56
A15	Realizar orientação pedagógica	5.340,86
A16	Precificar cursos/serviços	3.482,60
A17	Fornecer informações para divulgar cursos/serviços	3.930,86
A18	Ministrar aula	23.230,93
A19	Realizar controle do acervo bibliográfico	2.955,00
A20	Executar Apoio Administrativo	1.575,23

Figura 5 – Gastos com pessoal por atividade.

Fonte: do autor.

Os recursos “Ocupações e Utilidades”, “Serviços de Limpeza e Vigilância” e “Telefonia”, foram alocados às atividades usando como direcionador de forma simplificada, somente para ilustrar neste trabalho, o “número de horas trabalhadas”, pois não havia como determinar precisamente os custos destes recursos às atividades. É importante ressaltar que para uma eficiente aplicação do método de custeio ABC é necessário aplicação de um rastreamento de forma mais aproximadamente correta possível.

Os demais recursos, “materiais de Consumo”, “viagens”, “manutenção de bem”, “veículos”, “serviço de terceiros”, “aquisição de equipamentos” e “outros”, tiveram seus valores alocados levando em consideração o “consumo” e, obtidos através de entrevistas feitas com os colaboradores e consulta a documentos da Instituição.

Do custo inicial da atividade A18 “Ministrar aula” foram subtraídos os valores dos custos alocáveis diretamente, por entender que estes estão relacionados diretamente a esta atividade.

A Tabela 12 apresenta o resultado da alocação dos principais grupos de recursos às atividades, demonstrando o custo total de cada atividade através da soma de todos os recursos identificados a elas.

Alocação dos Principais Grupos de Recursos as Atividades.										
Ativ.	Pessoal	Terceiros	Materiais	Aquisição	Ocupações	Viagens	Manutenção	Veículos	Outros	Total
A1	1.595,64	530,42	80,00		255,26					2.461,32
A2	768,24	235,74			113,45					1.117,43
A3	1.379,00	420,97	80,00		202,59				300,90	2.383,46
A4	1.241,10	378,87			182,33					1.802,30
A5	1.266,57	623,03			299,83					2.189,43
A6	2.252,06	724,06	166,22		348,45					3.490,79
A7	568,45	673,54			324,14				340,00	1.906,13
A8	1.023,21	2.857,59	7.643,21		583,45		7.011,00			19.118,46
A9	1.847,48	454,64			218,79					2.520,91
A10	4.147,66	841,93			405,17					5.394,76
A11	341,07	404,13			194,48				147,90	1.087,58
A12	11.136,90	1.431,28			688,80	1.722,92		50,00		15.029,90
A13	4.861,33	1.557,57	55,20		749,57				443,70	7.667,37
A14	7.273,56	1.229,22			591,55					9.094,33
A15	5.340,86	1.178,70			567,24					7.086,80
A16	3.482,60	707,22			340,35					4.530,17
A17	3.930,86	2.433,18	343,00		1.170,95				2070,60	9.948,59
A18	23.230,93	7.774,50	3.640,24	17.680,00	2.568,80	4.467,11	9.834,00	218,09	886,00	70.296,67
A19	2.955,00	841,93	40,00		405,17				342,53	4.584,63
A20	1.575,23	1.515,47	100,00		729,31				295,80	3.920,01
TOTAL	80.217,74	68.548,03	24.093,67	17.680,00	10.939,70	6.467,11	16.845,00	268,09	5.847,11	175.631,04

Quadro 12 – Alocação dos recursos as atividades.

Fonte: Informações da Instituição.

3.4.6 Identificação dos objetos de custo

Os objetos de custo de uma empresa consistem, geralmente, de seus produtos ou serviços.

BOISVERT apud DALLA VECHIA (2001, p. 73) explica que também podem ser considerados objetos de custo clientes, fornecedores, canais de distribuição, entre outros. O importante é saber quais são as informações que se deseja obter.

Os objetos de custo da Instituição em estudo que deveriam ser custeados são os seguintes:

- a) Formação inicial e continuada:
 - i) Aprendizagem Industrial
 - ii) Qualificação Profissional
 - iii) Aperfeiçoamento Profissional

No entanto, quando se deseja saber o custo de cada curso ofertado pelas áreas de formação, o exercício do Custeio ABC, se torna mais complexo. Pois há uma grande diversidade de cursos, cada qual com sua particularidade sejam elas em relação ao tempo de duração, clientes ou recursos consumidos.

3.4.7 Definição dos direcionadores de atividades

Uma vez identificados os objetos de custo, pode-se atribuir os custos das atividades a eles. Isso se dá por meio dos direcionadores de atividades que representam o consumo das atividades pelos objetos de custo.

De acordo com BOISVERT apud DALLA VECHIA (2001), os direcionadores de atividades são os principais elementos que distinguem a contabilidade por atividades da contabilidade por centros de custos. "Com efeito, a repartição dos custos de uma atividade entre os objetos de custos faz-se sobre a base do fator que está na origem do consumo dos recursos por essa atividade, e não apenas segundo uma taxa de imputação que reflita o volume dos objetos de custo" (BOISVERT apud DALLA VECHIA, 2001, p. 74).

Os direcionadores de atividades, apresentados no Quadro 13, foram obtidos com a ajuda dos responsáveis de cada atividade.

Continua

Direcionadores de Atividades					
Atividades		Direcionador	Custo (R\$)	Qtde Direcionador	Custo (R\$)/ Direcionador
A1	Comprar	Nº de Pedidos	2.461,32	64	38,46
A2	Gerenciar bens patrimoniais	Horas	1.117,43	45	24,83
A3	Gerenciar Recursos Financeiros	Horas	2.383,46	80	29,89
A4	Gerenciar Fluxo de Caixa	Horas	1.802,30	72	25,03
A5	Efetuar ações de secretaria	Nº de Matrículas	2.189,43	220	9,95
A6	Realizar ações de RH	Horas	3.490,79	138	25,29
A7	Realizar ações de suporte a informática	Horas	1.906,13	128	14,89
A8	Realizar ações de manutenção geral	Horas	19.118,46	230	83,12
A9	Gerenciar contratos de prestadores de serviços	Nº de Contratos	2.520,91	12	210,00
A10	Gerenciar técnicos de educação profissional terceirizados	Nº de Técnicos	5.394,76	42	128,45
A11	Controlar Frota	Horas	1.087,58	77	14,13
A12	Planejar e Gerenciar	Horas	15.029,90	272	55,26
A13	Gerir Documentos	Horas	7.667,37	296	25,90
A14	Relacionar com Clientes/Parceiros	Horas	9.094,33	234	38,86

					Conclusão
A15	Realizar orientação pedagógica	Horas	7.086,80	224	31,64
A16	Precificar cursos/serviços	Nº de Cursos	4.530,17	17	266,48
A17	Fornecer informações para divulgar cursos/serviços	Horas	9.948,59	462	21,53
A18	Ministrar aula	Horas	70.269,67	1014	69,30
A19	Realizar controle do acervo bibliográfico	Horas	4.584,63	160	28,65
A20	Executar apoio administrativo	Horas	3.920,01	288	13,61

Quadro 13 – Direcionadores de Atividades.
Fonte: Entrevista com colaboradores da instituição.

O Quadro 14 identifica a relação dos direcionadores de atividades com as áreas de formação, objetos de custo deste trabalho.

Consumo dos Direcionadores de Atividades					
Atividades		Qtde Direcionador	Áreas de Formação		
			Aprendizagem	Qualificação	Aperfeiçoamento
A1	Comprar	64	32	26	6
A2	Gerenciar bens patrimoniais	45	15	15	15
A3	Gerenciar Recursos Financeiros	80	7	46	27
A4	Gerenciar Fluxo de Caixa	72	6	41	25
A5	Efetuar ações de secretaria	220	21	125	74
A6	Realizar ações de RH	138	46	46	46
A7	Realizar ações de suporte a informática	128	12	73	43
A8	Realizar ações de manutenção geral	230	21	131	78
A9	Gerenciar contratos de prestadores de serviços	12	4	4	4
A10	Gerenciar técnicos de educação profissional terceirizados	42	19	18	5
A11	Controlar Frota	77	23	27	27
A12	Planejar e Gerenciar	272	24	155	93
A13	Gerir Documentos	296	27	169	100
A14	Relacionar com Clientes/Parceiros	234	21	133	80
A15	Realizar orientação pedagógica	224	20	128	76
A16	Precificar cursos/serviços	17	2	10	5
A17	Fornecer informações para divulgar cursos/serviços	462	42	263	157
A18	Ministrar aula	1014	91	578	345
A19	Realizar controle do acervo bibliográfico	160	52	54	54
A20	Executar apoio administrativo	288	26	164	98

Quadro 14 – Consumo dos Direcionadores das Atividades.
Fonte: Entrevista com colaboradores da instituição.

Determinado o consumo dos direcionadores das atividades, é possível calcular o custo dos objetos de custo, através da multiplicação do valor unitário dos direcionadores pelo número de direcionadores empregados para cada objeto de custo. O Quadro 15 apresenta a distribuição dos custos indiretos das atividades para os objetos de custo.

Distribuição dos Custos Indiretos aos Objetos de Custo					
Atividades		Custo (R\$)	Áreas de Formação		
			Aprendizagem	Qualificação	Aperfeiçoamento
A1	Comprar	2.461,32	1.230,72	999,96	230,76
A2	Gerenciar bens patrimoniais	1.117,43	372,45	372,45	372,45
A3	Gerenciar Recursos Financeiros	2.383,46	209,23	1.374,94	807,03
A4	Gerenciar Fluxo de Caixa	1.802,30	150,18	1.026,23	625,75
A5	Efetuar ações de secretaria	2.189,43	208,95	1.243,75	736,30
A6	Realizar ações de RH	3.490,79	1.163,34	1.163,34	1.163,34
A7	Realizar ações de suporte a informática	1.906,13	178,68	1.086,97	640,27
A8	Realizar ações de manutenção geral	19.118,46	1.745,52	10.888,72	6.483,36
A9	Gerenciar contratos de prestadores de serviços	2.520,91	840,00	840,00	840,00
A10	Gerenciar técnicos de educação profissional terceirizados	5.394,76	2.440,55	2.312,10	642,25
A11	Controlar Frota	1.087,58	324,99	381,51	381,51
A12	Planejar e Gerenciar	15.029,90	1.326,24	8.565,30	5.139,18
A13	Gerir Documentos	7.667,37	699,30	4.377,10	2.590,00
A14	Relacionar com Clientes/Parceiros	9.094,33	816,06	5.168,38	3.108,80
A15	Realizar orientação pedagógica	7.086,80	632,80	4.049,92	2.404,64
A16	Precificar cursos/serviços	4.530,17	532,96	2.664,80	1.332,40
A17	Fornecer informações para divulgar cursos/serviços	9.948,59	904,68	5.665,02	3.381,78
A18	Ministrar aula	66.629,43	6.306,30	40.055,40	23.908,50
A19	Realizar controle do acervo bibliográfico	4.584,63	1.489,80	1.547,10	1.547,10
A20	Executar apoio administrativo	3.920,01	353,86	2.232,04	1.333,78
TOTAL		21.926,61	21.926,61	96.015,03	57.669,20

Quadro 15 – Distribuição dos Custos Indiretos aos Objetos de Custos.
Fonte: do autor.

Definidos os custos indiretos, para se obter o custo total dos objetos de custos, agora é necessário acrescentar os custos diretos, conforme foram demonstrados no Quadro 10.

O Quadro 16 apresenta o custo total das áreas de formação, objetos de custo, somando seus respectivos custos diretos e indiretos.

Custo total dos objetos de custo.				
Recursos	Custos (R\$) Total	Áreas de Formação		
		Aprendizagem	Qualificação	Aperfeiçoamento
Custos diretos	55.295,94	12.883,74	28.324,28	14.087,92
Custos indiretos	175.610,84	21.926,61	96.015,03	57.669,20
TOTAL	230.906,78	34.810,35	124.339,31	71.757,12

Quadro 16 – Custo total dos objetos de Custo.
Fonte: do autor.

Afigura 6 representa graficamente o custo total das Áreas de Formação da Instituição de Ensino Profissionalizante em estudo.

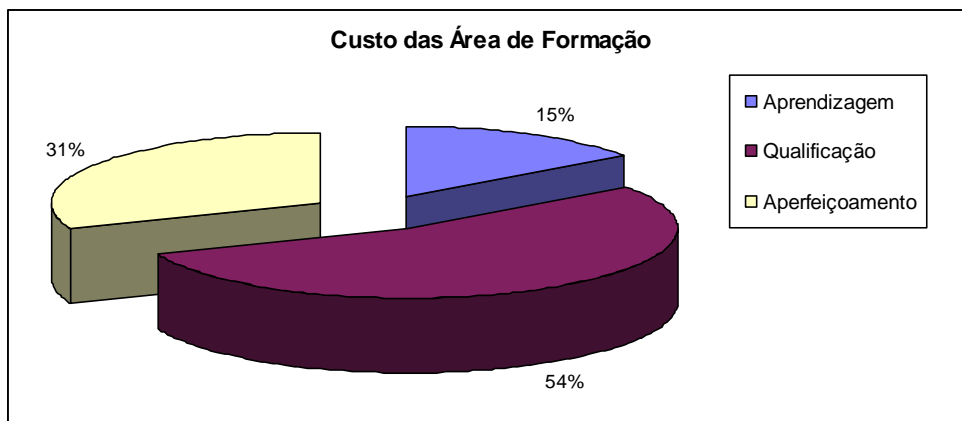


Figura 6 – Custo das áreas de formação.
Fonte: do autor.

4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Dos métodos de custeio abordados por este trabalho, podemos destacar os três principais, o custeio por absorção, o custeio variável e o sistema de custeio ABC. Não se pode afirmar que um sistema seja melhor que o outro, visto que cada um atende a determinadas empresas, distintamente, dependendo da atividade desempenhada, da formatação das informações requeridas e dos objetivos definidos pelos gestores.

Os métodos tradicionais de custeio, mesmo podendo ser utilizados tanto na área fabril quanto nos setores de apoio e serviços, apresentam como grande deficiência a utilização de bases de rateio para alocação dos custos indiretos aos produtos e serviços. Comumente, essas bases são arbitrárias e não refletem a real relação entre o consumo de recursos e produção dos produtos ou prestação de serviços. Além disso, os métodos de custeio demonstrados neste estudo focam suas atenções no custeio dos produtos.

Já o custeio baseado em atividades vai muito além do custeio dos produtos, organizando os elementos de custos por atividades, o que permite análises de médio e longo prazo e promove o aprimoramento da empresa por meio do gerenciamento das atividades.

O ABC pode ser implantado como um sistema paralelo, sem interferir no sistema contábil da empresa. Pelo fato de ser uma ferramenta gerencial, ainda pode incorporar conceitos utilizados na gestão econômica, como custos de oportunidades, custo de reposição, entre outros.

A implantação do Sistema de Custeio ABC na Instituição de Ensino Profissionalizante estudada, justifica-se pelas características de comportamento de seus custos, na sua grande maioria indiretos e fixos, bem como pela grande variedade de produtos, cerca de 86 cursos, cada qual com suas particularidades, principalmente em relação a duração. Neste caso, apesar do processo de rastreamento ser bastante trabalhoso, constata-se que tal esforço é válido devido ao conjunto de benefícios gerados pelo ABC.

Para se aplicar a metodologia do Sistema ABC é preciso obter informações adequadas dos custos, identificar quais atividades, os seus direcionadores de custos e os custos gerados por estas atividades durante todo o processo produtivo da empresa.

O nível de precisão do ABC é um critério de grande importância, no entanto, este é limitado pela exatidão e disponibilidade dos dados, assim como também depende dos objetivos do projeto. O modelo apresentado neste trabalho é válido no sentido de demonstrar as possibilidades e vantagens do Sistema de Custeio ABC. Entretanto, para obter dados mais precisos e eficiência do sistema é necessário fazer ajustes no modelo proposto, tais como, fazer uma análise profunda das atividades considerando todos os cursos e suas modalidades, considerar os custos com depreciação, analisar o tempo ocioso dos colaboradores, incluir os processos realizados fora da Instituição como os cursos “In Company” e convênios realizados com prefeituras, proceder a avaliação da Análise de Valor das atividades, podendo assim, propor melhorias significativas em todos os processos.

Em relação ao atual sistema de custeio da Instituição, foi possível verificar que o mesmo é inadequado como ferramenta de apoio a tomada de decisão, tendo em vista que este não reflete, adequadamente, a demanda dos recursos dos produtos (cursos).

Os custos são acumulados nos “Centros de Responsabilidade” arbitrariamente, sem uma base de apuração adequada. Outra deficiência do atual sistema de custeio é o fato de não considerar os custos com depreciação das máquinas e equipamentos, presentes em grande quantidade na unidade principalmente os de informática considerados bens de acelerada depreciação, apesar destes custos, se forem computados, representarem um significativo impacto na receita da Instituição.

É sabido que na atual conjuntura em que as organizações estão inseridas, a correta formação de preços de venda é questão fundamental para a sobrevivência e crescimento auto sustentado das empresas, independentemente de seus portes e áreas de atuação.

Pelo o que foi observado anteriormente, o atual sistema também é inadequado para o cálculo de custos dos produtos e formação do preço de venda.

Poucos são os estudos que evidenciam os custos envolvidos nas instituições de ensino profissionalizante sem fins lucrativos. Isso se deve talvez à dificuldade de se apropriarem os custos corretamente, principalmente no que diz respeito aos custos indiretos, uma vez que estes não são identificáveis diretamente aos serviços. Diante destes fatos, observa-se a necessidade do desenvolvimento de sistemas de informações que sejam adequados ao perfil atual da Instituição e que permitam um melhor gerenciamento de custos, com o fornecimento de informações mais precisas tanto para a administração dos negócios como para o cálculo do orçamento.

Neste sentido, o sistema de Custeio ABC pode fornecer informações mais precisas e detalhadas sobre os custos incorridos, além de permitir um conhecimento mais aprofundado dos processos, atividades e tarefas, propiciando a eliminação de atividades que não agreguem valor, aumentar a eficiência das atividades necessárias ao processo produtivo, podendo ainda eliminar desperdícios, reduzir custos, encontrar novas alternativas de desempenhar as tarefas, refletir no preço final e na qualidade oferecida ao cliente.

Como principais benefícios gerados pelo Sistema ABC para a Instituição estudada, pode-se destacar:

- a) Melhorias no processo, pois o sistema facilita a visualização da interdependência das atividades e os seus custos;
- b) Possibilidades de redução de custos e melhoria de desempenho;
- c) Proporciona condições favoráveis a tomada de decisão;
- d) Proporciona Análise de Valor, identificando os cursos que mais contribuem para a rentabilidade da Instituição;
- e) Precificação dos cursos baseadas nos custos totais da Instituição.

É importante ressaltar, que o ABC precisa ser constantemente atualizado e validado, visto que, os processos, atividades e direcionadores de custos podem sofrer alterações ao longo do tempo.

Por fim, através do modelo proposto foi possível perceber que o Sistema de Custeio ABC, contribui para melhorar desempenho do processo de gestão e para melhorar as informações de

custos. Pelo exposto, conclui-se que o Sistema ABC irá resultar em significativos benefícios para a Instituição de Ensino estudada.

Para futuros trabalhos recomenda-se:

- a) Análise da rentabilidade dos produtos (cursos), bem como da sua sustentabilidade, tendo em vista que os cursos ofertados não visam lucro;
- b) Reestruturação dos principais processos de negócio da Instituição, priorizando as atividades que agregam valor para o cliente;
- c) Considerar os recursos relacionados a depreciação do imobilizado, máquina e equipamentos.

REFERÊNCIAS

ASSEF, Roberto. **Guia prático de administração financeira – pequenas e médias empresas**. 2. ed. Rio de Janeiro : Editora Campus, 2003. 155 p.

AQUINO, Francisco Melo de. **ABC: uma alternativa de custeio para o Centro de Educação Profissional do SENAC de Florianópolis**. 2001. 108 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis. Disponível em: <http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/5604.pdf>. Acesso em: 27/06/2008.

COGAN, Samuel. **Activity Based Costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. 3. ed. São Paulo : Editora Thomson Learning, 2003. 129 p.

DELLA VECHIA, Rosangela. **Aplicação de uma metodologia de gestão e orçamentação fundamentada no custeio baseado em atividades em uma instituição de ensino a distância**. 2001. 195 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis. Disponível em: <http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/5531.pdf>. Acesso em: 27/06/2008.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo : Editora Atlas, 2002.

KAPLAN, Robert S. **Dos custos à performance**. HSM Management, v. 3, n. 13, mar./abr. de 1999.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho, administre seus custos para ser mais competitivo**. 2. ed., São Paulo : Editora Futura, 2000. 376 p.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Mapas estratégicos – balanced scorecard : convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. 1. ed. Rio de Janeiro : Editora Campos, 2004. 504 p.

MARTINS, Eliseu, **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo : Atlas, 2006. 370 p.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividade**. 2. ed. São Paulo : Editora Atlas, 2001. 95 p.

PEREZ JR., José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de. **Contabilidade de custos para não contadores**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007. 338 p.

PEREZ JR., José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006. 378 p.

REIS, Dércio L. **Metodologia de implantação do custeio baseado em atividades (ABC) para gestão de pequenas empresas de prestação de serviços técnicos**. Tese apresentada a UFSC – SC, para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, 2003. Disponível

em: <http://www.eps.ufsc.br/~diomario/arquivos/Dercio%20Luiz%20Reis.pdf>. Acesso em: 23/03/2008.

SANTOS, Joel José dos. **Fundamentos de custo para formação de preço e do lucro** – 5. ed. São Paulo : Editora Atlas, 2005. 185 pg.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo : Editora Atlas, 1987.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos – uma abordagem prática** – 2. ed. São Paulo : Editora Atlas, 2004. 175 p.

BIBLIOGRAFIA

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 14724**: Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos – Apresentação. Rio de Janeiro, 2001. 6 p.

CORRÊA, Ronaldo C. **Custos em empresas prestadoras de serviços de informática: aplicação do ABC**. Tese apresentada a UFSC – SC, para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, 2002. Disponível em: <http://www.inf.ufsc.br/~cezar/indexorientacoes.html>. Acesso em: 23/03/2008.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administração de organizações sem fins lucrativos; princípios e práticas**. 1 ed. São Paulo : Editora Pioneira Thomson Learning, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007. 175 p.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005. 315p.

SENAI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. **Manual de serviços educacionais e serviços técnicos e tecnológicos do SENAI**. SENAI – Departamento Regional do Paraná – Curitiba: 2007.

SENAI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. **Projeto político-pedagógico**. SENAI – Departamento Regional do Paraná – Curitiba: 2007.

ANEXOS

Anexo 1 – Percentual de tempo dedicado as atividades.

Levantamento de Atividades												
Função	Gerencia	Coord. Adm.	Coord. Pedagógica	Bibliotecária	Apoio Adm	Apoio Educação	Técnicos	Facilitadores	Compras	Financeiro	Secretaria	Total
Número de Funcionários	1	1	1	1	8	2	8	2	1	1	1	27
Código da Atividade	Atividade	% de Esforço de Trabalho										Total
A1	Comprar		3%						60%			2%
A2	Gerenciar Bens Patrimoniais		3%						25%			1%
A3	Gerenciar recursos financeiros									50%		2%
A4	Gerenciar fluxo de caixa									45%		2%
A5	Efetuar ações de secretaria escolar					7%					60%	3%
A6	Realizar ações de RH		25%	5%		7%						3%
A7	Realizar ações de suporte a informática			0%		10%						3%
A8	Realizar ações de manutenção geral			0%		18%						5%
A9	Gerenciar contratos de prestadores de serviços		20%	5%		3%			5%			2%
A10	Gerenciar técnicos de educação profissional terceirizados			10%			20%	25%				4%
A11	Controlar Frota					6%						2%
A12	Planejar e Gerenciar	60%	20%	20%		5%		30%				6%
A13	Gerir documentos		20%	5%		8%	5%	8%			22%	7%
A14	Relacionar com Clientes/Parceiros	40%	6%	5%		3%	5%	2%	20%			5%
A15	Realizar orientação pedagógica			50%		0%	40%		5%			5%
A16	Precificar cursos/serviços					0%		8%	10%			3%
A17	Fornecer informações para divulgar cursos/serviços		3%			25%	18%	4%	5%		8%	11%
A18	Ministrar aula						78%	5%				23%
A19	Realizar controle do acervo bibliografico				100%							4%
A20	Executar Apoio Administrativo					20%			5%	5%	10%	7%
		100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	95%	100%	100%

Anexo 2 – Horas dedicadas a cada atividade.

Levantamento de Atividades													
Função	Gerencia	Coord. Adm.	Coord. Pedagógica	Bibliotecária	Apoio Adm	Apoio Educação	Técnicos	Facilitadores	Compras	Financeiro	Secretaria	Total	
Número de Funcionários	1	1	1	1	8	2	8	2	1	1	1	27	
(Horas trabalhadas x nº de funcionários)	160	160	160	160	1280	320	1280	320	160	160	160	4320	
Código da Atividade	Atividade	Horas trabalhadas										Total	
A1	Comprar		5						96			101	
A2	Gerenciar Bens Patrimoniais		5						40			45	
A3	Gerenciar recursos financeiros									80		80	
A4	Gerenciar fluxo de caixa									72		72	
A5	Efetuar ações de secretaria escolar					22					96	118	
A6	Realizar ações de RH		40	8		90						138	
A7	Realizar ações de suporte a informática					128						128	
A8	Realizar ações de manutenção geral					230						230	
A9	Gerenciar contratos de prestadores de serviços		32	8		38			8			86	
A10	Gerenciar técnicos de educação profissional terceirizados			16			64	80				160	
A11	Controlar Frota					77						77	
A12	Planejar e Gerenciar	96	32	32			16	96				272	
A13	Gerir documentos		32	8		102	16	102			35	296	
A14	Relacionar com Clientes/Parceiros	64	10	8		38	16	64	8			234	
A15	Realizar orientação pedagógica			80			128	16				224	
A16	Precificar cursos/serviços						102	32				134	
A17	Fornecer informações para divulgar cursos/serviços		5			320	58	51	16		13	462	
A18	Ministrar aula						998	16				1014	
A19	Realizar controle do acervo bibliográfico				160							160	
A20	Executar Apoio Administrativo					256			8	8	16	288	
		160	160	160	160	1280	320	1280	320	160	160	160	4320

Anexo 3 – Gastos com pessoal por atividade.

Levantamento de Atividades													
Função	Gerencia	Coord. Adm.	Coord. Pedagógica	Bibliotecária	Apoio Adm	Apoio Educação	Técnicos	Facilitadores	Compras	Financeiro	Secretaria	Total	
Número de Funcionários	1	1	1	1	8	2	8	2	1	1	1	27	
Despesas com Folha de Pagamento	8.074,73	5.908,03	7.542,72	2.955,00	5.684,50	2.474,50	29.040,04	11.593,97	2.364,00	2.758,00	1.822,25	80.217,74	
Código da Atividade	Atividade	Salários + Encargos + Benefícios										Total	
A1	Comprar		177,24						1.418,40			1.595,64	
A2	Gerenciar Bens Patrimoniais		177,24						591,00			768,24	
A3	Gerenciar recursos financeiros									1.379,00		1.379,00	
A4	Gerenciar fluxo de caixa									1.241,10		1.241,10	
A5	Efetuar ações de secretaria escolar					173,22					1.093,35	1.266,57	
A6	Realizar ações de RH		1.477,01	377,14		397,92						2.252,06	
A7	Realizar ações de suporte a informática					568,45						568,45	
A8	Realizar ações de manutenção geral					1.023,21						1.023,21	
A9	Gerenciar contratos de prestadores de serviços		1.181,61	377,14		170,54			118,20			1.847,48	
A10	Gerenciar técnicos de educação profissional terceirizados			754,27			494,90	2.898,49				4.147,66	
A11	Controlar Frota					341,07						341,07	
A12	Planejar e Gerenciar	4.844,84	1.181,61	1.508,54			123,73	3.478,19				11.136,90	
A13	Gerir documentos		1.181,61	377,14		454,76	123,73	2.323,20			400,90	4.861,33	
A14	Relacionar com Clientes/Parceiros	3.229,89	354,48	377,14		170,54	123,73	580,80	2.318,79	118,20		7.273,56	
A15	Realizar orientação pedagógica			3.771,36			989,80		579,70			5.340,86	
A16	Precificar cursos/serviços							2.323,20	1.159,40			3.482,60	
A17	Fornecer informações para divulgar cursos/serviços		177,24			1.421,13	445,41	1.161,60	579,70		145,78	3.930,86	
A18	Ministrar aula							22.651,23	579,70			23.230,93	
A19	Realizar controle do acervo bibliográfico				2.955,00							2.955,00	
A20	Executar Apoio Administrativo					1.136,90			118,20	137,90	182,23	1.575,23	
		8.074,73	5.908,03	7.542,72	2.955,00	5.684,50	2.474,50	29.040,04	11.593,97	2.364,00	2.758,00	1.822,25	80.217,74

GLOSSÁRIO

Custeio	ato de atribuir custos aos produtos (ou processo produtivo), independente do tipo de custo que está sendo atribuído.
Custos	são gastos efetuados no processo de fabricação de bens ou prestação de serviços.
Depreciação	aplicada somente a bens tangíveis.
Desembolso	é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
Desperdício	engloba os custos e as despesas utilizados de forma não eficiente, ou seja, não agregam valor
Despesas	expressam o valor dos bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas, de forma voluntária, são gastos não relacionados a produção. São classificadas em Administrativas, Financeiras e Comerciais.
Ganho	é um lucro que independe da atividade operacional da empresa, sendo tão aleatório quanto a perda.
Gastos	transações financeiras nas quais a empresa utiliza recursos e assume uma dívida, em troca de um bem ou serviço.
Investimentos	são gastos que irão beneficiar a empresa em períodos futuros, “benefício futuro”.
Perdas	são fatos ocorridos em situações excepcionais que fogem a normalidade das operações da empresa, é um gasto involuntário.
Rateio	corresponde a função de relacionar um tipo de custo com determinado produto ou centro de custo.

Universidade Estadual de Maringá
Departamento de Informática
Curso de Engenharia de Produção
Av. Colombo 5790, Maringá-PR
CEP 87020-900
Tel: (044) 3261-4196 / Fax: (044) 3261-5874