

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
COORDENADORIA DE MONOGRAFIA**

GUILHERME VILLAS GARCIA

**APLICAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES:  
Um estudo de caso na gerência econômico-financeira de uma empresa  
prestadora de serviços do segmento de tecnologia da informação e  
comunicação**

Florianópolis

2005

GUILHERME VILLAS GARCIA

**APLICAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES:  
Um estudo de caso na gerência econômico-financeira de uma empresa  
prestadora de serviços do segmento de tecnologia da informação e  
comunicação**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis sob orientação do Professor MSc. Erves Ducati.

Florianópolis

2005

GUILHERME VILLAS GARCIA

Esta Monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de ..... atribuída pela banca constituída pela orientadora e membros abaixo.

---

Professora Dra. Elisete Dahmer Pfitscher  
Coordenadora de Monografia

Banca examinadora:

---

**Professor MSc. Erves Ducati**

---

**Professora MSc. Deisy Cristina Corrêa Igarashi.**

---

**Professora MSc. Eleonora Milano Falcão Vieira**

Florianópolis

2005

## DEDICATÓRIA

*Dedico este trabalho à minha família, aos meus pais, Nestor Garcia e Lizana Villas Garcia, aos meus irmãos, Gustavo, Renato, Mariana e Helena, pelos ensinamentos, pela força e acompanhamento, por tudo que fizeram por mim.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus por sua misericórdia, e pela força, saúde e sabedoria que me tem dado ao longo do curso e deste trabalho monográfico.

Aos meus pais, Nestor Garcia e Lizana Villas Garcia que me apoiaram nessa trajetória vencedora, sobretudo pela estrutura e pelos ensinamentos a mim passados ao longo de minha vida. Isto gerou em mim a grande admiração por eles.

Aos meus irmãos Gustavo, Renato, Mariana e Helena que sempre me apoiaram.

Aos meus colegas de curso, em especial aos meus amigos Luiz Eduardo de Melo Tobias, Tatiana Carla de Sousa e Regina Koscialkowski Tetzner, pelos momentos felizes que compartilhamos durante essa trajetória.

Aos professores e funcionários do curso, pela dedicação e esforço, pela contribuição significativa para a minha formação acadêmica.

Ao professor Erves Ducati pela sua orientação e compreensão. Assim como agradeço a professora Deisy Cristina Corrêa Igarashi pela sua grande ajuda, dedicação e compreensão.

À empresa objeto de estudo e aos meus colegas de trabalho que contribuíram para a consecução deste estudo, em especial à Angelita, Edi e Ruy que acompanharam e ajudaram no desenvolvimento deste trabalho científico.

A todos que contribuíram direta ou indiretamente para a realização deste trabalho: meu cordial agradecimento.

## RESUMO

GARCIA, Guilherme Villas. *Aplicação do custeio baseado em atividades: um estudo de caso na gerência econômico-financeira de uma empresa prestadora de serviços do segmento de tecnologia da informação e comunicação*. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2005. 59 p.

Este estudo foi formulado com o intuito de verificar quais benefícios a implementação do Custeio Baseado em Atividades proporciona a uma empresa prestadora de serviços que utiliza o Custeio por Absorção, especificadamente na gerência econômico-financeira, uma vez que as empresas prestadoras de serviços precisam estar em contínua busca de serviços inovadores, e com uma permanente busca de ascensão da qualidade dos mesmos, bem como a constante otimização de seus recursos melhorando assim seu desempenho frente ao mercado. Esta necessidade se deve a aspectos como: (i) as alterações de comportamento dos clientes nos últimos anos, tornando-se mais exigentes, e (ii) a concorrência cada vez mais acirrada. Assim, inicialmente se fez uma revisão teórica a fim de relacionar alguns conceitos concernentes a Contabilidade de Custos, indispensáveis para a formulação e para a compreensão do sistema de custeio. Logo em seguida partiu-se para a proposta do sistema de Custeio Baseado em Atividades. Foi desenvolvido o rastreamento das atividades realizadas na gerência econômico-financeira para então fazer as alocações das despesas correspondentes a cada atividade. Verificou-se uma alocação mais adequada das despesas com a aplicação do Custeio Baseado em Atividades, gerando uma base de informações mais confiáveis e que fornecem uma gama maior de subsídios para a tomada de decisões, como também para o controle das despesas da empresa objeto de estudo. O presente estudo caracteriza-se como: quanto ao objetivo, descritiva; quanto aos procedimentos, estudo de caso; e quanto à abordagem do problema, qualitativa.

**Palavras-chaves:** Sistema de custeio. Custeio Baseado em Atividades. Controle de custos. Tomada de decisão.

## **ABSTRACT**

This essay was elaborated in order to verify which benefits the implementation of the Activity-Based Costs offers to a service rendering company that already uses the Absortion Defray, especially in the financial economic management, once the service rendering companies need to keep the continuous search for innovative services, improving their quality, keep the constant optimism of theirs resources and improve its performance in the market. This need is due to aspects like: (i) changes in the clients' behavior in the last year, they became more strict, and (ii) ever-growing competition. Therefore, a theoretical revision has been done initially in order to relate some Cost Accounting concepts that are essential to the formulation and to the defray system comprehension. The tracking of the activities carried through in the management was developed economic-financier for then making the allocations of the corresponding expenditures to each activity. A more adequate allocation was verified of expenditures with the application do Activity-Based Costs, generating a base of more trustworthy information and that they supply a bigger gamma of subsidies the taking of decisions, as also for the control of expenditures of company study object. The present study it is characterized as: how much to the objective, descriptive; how much to the procedures, study of case; e how much to the boarding of the problem, qualitative.

**Word-keys:** System of expenditure. Activity-Based Costs. Costs Control. Decision Making.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Classificação de custos.....	24
Figura 2: Custeio por Absorção apropriação de custos aos produtos.....	28
Figura 3: Departamentalização no Custeio por Absorção. ....	29
Figura 4: Relação entre processo, atividade e tarefa. ....	33
Figura 5: Recursos <i>versus</i> direcionadores de recursos. ....	33
Figura 6: Alocação dos custos aos produtos.....	34
Figura 7: Organograma da empresa objeto de estudo. ....	42
Figura 8: Relação de tarefas vinculadas a cada atividade. ....	45
Figura 9: Despesas empregadas na GEFIN, CFINA e CCONT.....	46
Figura 10: Número de funcionários relacionados as atividades estudadas. ....	48
Figura 11: Despesa com mão-de-obra relacionada as atividades estudadas. ....	49
Figura 12: Despesas identificadas diretamente as atividades estudadas. ....	50
Figura 13: Despesas indiretas e seus respectivos direcionadores.....	51
Figura 14: Despesas indiretas por atividade.....	53
Figura 15: Despesa total por atividade. ....	53
Figura 16: Comparação entre os métodos de Custeio por Absorção e ABC.....	54

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Despesas direcionadas as atividades.....	52
--	----



## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ABC	Custeio Baseado em Atividades
BESC	Banco do Estado de Santa Catarina S/A
CASAN	Companhia Catarinense de Águas e Saneamento
CCONT	Coordenadoria Contábil
CELESC	Centrais Elétricas de Santa Catarina S/A
CFINA	Coordenadoria Financeira
CIASC	Centro de Informática e Automação do Estado de Santa Catarina S/A
CODESC	Companhia de Desenvolvimento de Santa Catarina
CONTEMPLAN	Consultoria Técnica de Planejamento e Administração LTDA
GEARH	Gerência Administrativa e de Recursos Humanos
GEFIN	Gerência Econômico Financeira
IPESC	Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina
ISS	Imposto Sobre Serviço
PRODASC	Companhia de Processamento de Dados do Estado de Santa Catarina S/A

## SUMÁRIO

<b>RESUMO.....</b>	<b>5</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>6</b>
<b>LISTA DE FIGURAS.....</b>	<b>7</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS .....</b>	<b>8</b>
<b>1 Introdução .....</b>	<b>11</b>
1.1 Considerações iniciais .....	11
1.2 Tema e problema .....	13
1.3 Objetivos.....	14
1.3.1 <i>Objetivo geral</i> .....	14
1.3.2 <i>Objetivos específicos</i> .....	14
1.4 Justificativa.....	15
1.5 Metodologia da pesquisa .....	16
1.6 Delimitação do tema.....	19
1.7 Estrutura do trabalho .....	19
<b>2 Revisão teórica .....</b>	<b>21</b>
2.1 Considerações iniciais .....	21
2.2 Terminologia em custos .....	22
2.2.1 <i>Gasto e desembolso</i> .....	22
2.2.2 <i>Custo e despesa</i> .....	23
2.3 Métodos de custeio .....	27
2.3.1 <i>Método de Custeio por Absorção</i> .....	27
2.3.2 <i>Método do Custeio Baseado em Atividades</i> .....	31
2.4 Empresas prestadoras de serviços.....	35
2.4.1 Características das empresas prestadoras de serviços .....	36
<b>3 Estudo de caso.....</b>	<b>37</b>
3.1 Apresentação da empresa .....	37
3.2 Implantação do Custeio Baseado em Atividades .....	44
<b>4 Conclusões e recomendações .....</b>	<b>55</b>

4.1 Conclusões.....	55
4.2 Recomendações .....	57
<b>Referências .....</b>	<b>58</b>

# **1 Introdução**

## **1.1 Considerações iniciais**

A contabilidade de custos começou a ser desenvolvida a partir da Revolução Industrial com o surgimento das empresas industriais. Até então a Contabilidade Financeira, ou também chamada de Contabilidade Geral, atendia suficientemente a necessidade das empresas predominantes nesta época: as empresas comerciais.

A necessidade das empresas comerciais, acima mencionadas, refere-se ao cálculo para verificar o custo das mercadorias vendidas que se baseavam principalmente nos valores pagos para obter os produtos. Com o advento das indústrias, torna-se complicado este cálculo, uma vez que passou a existir diversos gastos associados à fabricação dos produtos. (MARTINS, 2003).

Deste modo verifica-se que em seu princípio, a contabilidade de custos foi desenvolvida para sanar essa preocupação, ou seja, calcular o valor do estoque quando o mesmo não é obtido a partir de um valor específico até então obtido pelo valor de compra das mercadorias. Contudo, mais tarde percebeu-se que a contabilidade de custos poderia ser útil também no tocante à administração, tanto no auxílio ao controle quanto no auxílio à tomada de decisão. Neste sentido Martins (2003, p. 22) observa que “a Contabilidade mais moderna vem criando sistemas de informações que permitam melhor gerenciamento de Custos”. Este

ênfoque da contabilidade de custos como auxiliadora à administração vem se destacando.

Buscando o desenvolvimento desses novos ramos da contabilidade de custos, verificou-se a possibilidade de aproveitá-la em outros segmentos entre os quais Atkinson et al (2000, p. 125) destacam: (a) avaliar a demanda do mercado, (b) comparar custos de produção entre várias fábricas, (c) decisões periódicas sobre rotas e preços de passagens, (d) plano de incentivo de participação de ganhos, e por fim (e) “o excelente controle das operações [...] exige que seus gerentes mantenham uma verificação criteriosa no montante dos custos orçados comparados com a quantia gasto por cada departamento”.

Porém destaca-se que a contabilidade de custos precisa ser ajustada para atender essas finalidades uma vez que ela surge com o intuito de apurar o custo das mercadorias vendidas e não de assessorar a administração. Entretanto, para que a contabilidade de custos auxilie no controle, em cada caso, os gerentes usaram diferentes tipos de custos para fazer as compensações adequadas em suas decisões específicas, ou seja, as informações provindas da contabilidade de custos foram ajustadas para fixar padrões e metas a serem cumpridas e a partir destas monitorar se de fato a empresa está alcançando os resultados esperados.

Assim em relação à tomada de decisão, a contabilidade de custos fornece informações importantes e fornece suporte para deliberações como: a aquisição de novos equipamentos, o corte da fabricação de um produto, a terceirização ou produção de determinada mercadoria, e também decisões de curto e longo prazo.

Devido à potencialidade da contabilidade de custos Martins (2003, p. 22) destaca o “seu maior aproveitamento em outros campos que não o industrial” como por exemplo: instituições financeiras, comerciais ou até mesmo nas prestadoras de serviço, vez que se verificou a oportunidade de explorar seu potencial tanto para o controle como para tomada de decisão.

## 1.2 Tema e problema

O tema desta pesquisa está focado nas potencialidades da contabilidade de custos para auxiliar as empresas prestadoras de serviço a melhorarem seu desempenho. Esta necessidade é devida principalmente a dois aspectos: (a) as alterações de comportamento dos clientes nesses últimos anos, tornando-se mais exigentes, e (b) a concorrência cada vez mais acirrada. Estes aspectos têm pressionado as empresas estarem em contínua busca de serviços inovadores, e com uma permanente busca de ascensão da qualidade dos mesmos, bem como a permanente otimização de seus recursos (IOB, 1995).

Assim buscando a otimização de recursos inclusive nas áreas financeira e administrativa, e não somente em relação aos serviços prestados, a empresa pode melhorar sua posição nesta concorrência acirrada. Visto que ao levantar os custos também da área financeira e ao juntá-los com os custos dos serviços prestados pela companhia, é possível elaborar relatórios mais confiáveis e que forneçam uma gama maior de subsídios para a tomada de decisão.

Neste contexto emerge o problema desta pesquisa o qual busca responder ao seguinte questionamento: **Quais benefícios a implementação do Custeio Baseado em Atividades proporciona a uma empresa prestadora de serviços que utiliza o Custeio por Absorção?**

A partir da pergunta norteadora do estudo foi delineado o objetivo geral e os objetivos específicos descritos a seguir.

## **1.3 Objetivos**

### ***1.3.1 Objetivo geral***

O objetivo geral deste trabalho consiste em:

Aplicar o Custeio Baseado em Atividades em uma empresa prestadora de serviço no segmento de tecnologia da informação e comunicação para apurar suas despesas, eliminando as distorções causadas por rateios arbitrários.

### ***1.3.2 Objetivos específicos***

A fim de atender o objetivo geral foram delineados os seguintes objetivos específicos:

- ✓ Efetuar o levantamento do referencial bibliográfico como subsídio para o desenvolvimento da pesquisa;
- ✓ estudar os métodos de custeio: Custeio por Absorção e Custeio Baseado em Atividades;
- ✓ implementar o método escolhido em um segmento da organização, a fim de

destacar os benefícios obtidos em relação à alocação de recursos e na tomada de decisão.

#### **1.4 Justificativa**

A proposta de aplicar o Custeio Baseado em Atividades em uma empresa prestadora de serviço no segmento de tecnologia da informação para apurar suas despesas, eliminando as distorções causadas por rateios arbitrários, deve-se ao fato do pesquisador entender a importância da apuração dos custos no processo de gestão da organização.

Destaca-se que o estudo conta com um aspecto facilitador, uma vez que o pesquisador conta com algum conhecimento na área, por exercer funções administrativas na instituição objeto de estudo na área contábil-financeira.

Outro fator que justifica o desenvolvimento deste estudo refere-se a oportunidade de aprofundar os ensinamentos teóricos e correlacioná-los à prática. Para tanto a proposta inserida neste trabalho, conta com o conhecimento absorvido no curso de Contabilidade, especialmente os advindos das disciplinas: (a) Contabilidade de Custos, (b) Análise de Custos e (c) Contabilidade Gerencial. Destaca-se que a partir da inter-relação dos conceitos provenientes das três disciplinas relacionadas percebe-se a necessidade da correta alocação dos gastos aos setores da instituição uma vez que esta pode proporcionar vantagens competitivas a organização.

É imprescindível também justificar o porquê da escolha do Custeio Baseado em Atividades, neste sentido resgatar Kaplan (1999), o qual destaca que as empresas de serviços são candidatas ideais ao Custeio Baseado em Atividade, mais do que as empresas de



produção, devido às suas características quase todos os custos são indiretos e aparentemente fixos.

Outro fator que pode ser salientado é o número de aplicações desenvolvidas em empresas do setor nos últimos anos, como por exemplo: (i) implementação do Custeio Baseado em Atividades (em inglês, conhecida como *Activity-Based Costs* - ABC - sigla a ser usada neste trabalho) no setor bancário, estudo desenvolvido por Penha e Lira (1997); (ii) aplicação do ABC em um Hospital, implementação explorada por Ching e Souza (1997); e (iii) desenvolvimento do ABC na Fundação Centro de Pesquisa e Desenvolvimento em Telecomunicações, realizado por Pamplona et al. (2004), entre outras.

Khoury (1997) observa que a implementação do ABC proporciona ao setor de serviços melhores condições para: (i) gerenciar as linhas de serviços, (ii) gerenciar os processos organizacionais e (iii) promover a melhoria contínua tanto dos custos como dos processos.

## **1.5 Metodologia da pesquisa**

Ao passo que aprimora os conhecimentos adquiridos o homem está em contínua busca de novos saber e descobertas. Cervo e Bervian (1983, p. 9) entendem que a ciência é “uma busca constante de explicações e soluções de revisão e reavaliação de seus resultados e tem a consciência clara de sua falibilidade e de seus limites”. Portanto a ciência é uma procura permanente de justificativas, com monitoramento constante de seus efeitos.

Para suprir essa necessidade de se obter novos conhecimentos e descobertas o homem dispõe de diversos mecanismos. Um destes mecanismos, e muito utilizado, é a

pesquisa. A pesquisa, segundo Cervo e Bervian (1983, p. 50) “é uma atividade voltada para a solução de problemas, através do emprego de processos científicos”. Neste sentido, a pesquisa é aplicada para solucionar problemas, utilizando-se de processos científicos.

Cruz e Ribeiro (2003, p. 11) caracterizam a pesquisa científica como “uma investigação formal, ou seja, estruturada, controlada, sistemática e redigida de acordo com as normas da metodologia valorizada pela ciência”. Acompanhando o raciocínio, a pesquisa científica é um meio para se alcançar respostas, e que para tanto faz uso de metodologias.

A metodologia dedica-se em averiguar os procedimentos para se alcançar os objetivos propostos pela ciência. Demo (1850, p. 19) destaca que a metodologia:

é uma preocupação instrumental. Trata das formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos. A finalidade da ciência é tratar a realidade teórica e praticamente. Para atingirmos tal finalidade, colocam-se vários caminhos. Disto trata a metodologia.

Seguindo essa linha de pensamento, a metodologia se atém às formas, aos caminhos para atingir aquilo que se propôs pela ciência.

Outro aspecto refere-se à tipologia da pesquisa, a qual tem a finalidade de mostrar como estão caracterizadas as várias formas de pesquisa aplicadas neste tipo de trabalho. Assim, serão utilizados neste estudo os seguintes tipos de pesquisa: quanto ao objetivo, descritiva; quanto aos procedimentos, estudo de caso; quanto à abordagem do problema, qualitativa.

Considerando a intenção de descrever as características de um escopo, ou seja, de alguns setores de uma empresa prestadora de serviços do segmento de tecnologia da informação e comunicação, a pesquisa é caracterizada, quanto ao objetivo, como descritiva.

Concernente a pesquisa descritiva Gil (1994, p. 46) certifica que “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre as variáveis”. Portanto,

com o intento de descrever os principais aspectos inerentes ao assunto a ser explorado neste trabalho, a pesquisa caracteriza-se como descritiva.

A respeito dos procedimentos, o presente trabalho caracteriza-se como estudo de caso, haja vista a realização de um estudo enraizado num único escopo. O propósito, com esse tipo de pesquisa, é de relacionar a teoria com a prática.

A pesquisa do gênero estudo de caso, segundo Raupp (2003, p. 84), está caracterizada especialmente “pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico”. Em outras palavras, tal pesquisa é utilizada para estudar um caso exclusivo, a fim de analisar este caso com mais intensidade.

Destaca-se que a abordagem do problema tem em vista o aprofundamento de questões atinentes ao tema apresentado, não aplicando métodos estatísticos, tanto para arrecadar como para o tratamento dos dados coletados. Logo, a pesquisa emoldura-se como qualitativa, a qual conforme destacam Richardson (1985) expõe a forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social, pois descreve a complexidade de determinado problema, analisa a interação de certas variáveis, compreende e classifica processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

## **1.6 Delimitação do tema**

A presente pesquisa está limitada a implantação do método de Custeio Baseado em Atividades na gerência econômico-financeira de uma empresa prestadora de serviços do segmento de tecnologia da informação e comunicação.

O resultado deste trabalho limita-se aos departamentos em questão, não podendo se fazer generalizações, tanto para os demais setores da empresa objeto de estudo como para outras organizações, contudo podem-se efetuar intervenções e relações com casos similares.

## **1.7 Estrutura do trabalho**

Além desta seção que contempla: considerações iniciais do trabalho, o tema e problema, os objetivos da pesquisa e a metodologia utilizada; este estudo é composto por mais três capítulos, a saber:

- ✓ Capítulo 2: aborda da revisão teórica do estudo destacando os principais conceitos necessários para desenvolvimento do trabalho;
- ✓ Capítulo 3: apresenta do estudo de caso aplicado ao setor GEFIN – Gerência Econômico Financeira da empresa CIASC – Centro de Informática e Automação do Estado de Santa Catarina S/A utilizando o método escolhido;

✓ Capítulo 4: contempla os resultados obtidos na pesquisa, bem como algumas recomendações para trabalhos futuros e é seguido das referências utilizadas para o desenvolvimento da mesma.

## **2 Revisão teórica**

### **2.1 Considerações iniciais**

Neste capítulo são contemplados os referencias teóricos considerados essenciais para o desenvolvimento do estudo, sendo: (a) terminologias de custos na qual é apresentada a diferença entre gasto e desembolso, entre custo e despesa, assim como a classificação dos custos quanto diretos, indiretos, fixos e variáveis; (b) métodos de custeio, destacando o Custeio por Absorção e o Custeio Baseado em Atividades; (c) empresas prestadoras de serviço devido a este ser o segmento de atuação da empresa na qual será implementado o Custeio Baseado em Atividades.

## **2.2 Terminologia em custos**

### ***2.2.1 Gasto e desembolso***

O gasto se refere ao ato de comprar um bem ou serviço, e o ato de pagar esse bem ou serviço adquirido é denominado desembolso. O pagamento pode ocorrer antes, concomitantemente ou após a compra. Martins (2003, p. 24) conceitua gasto como a “compra de um produto ou serviço qualquer que gera sacrifício financeiro (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. Bornia (2002, p. 39) concernente ao gasto e desembolso relata que “Gasto é o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados ou não. Não é sinônimo de desembolso, que é o ato do pagamento e que pode ocorrer em momento diferente do gasto”. Enquanto o gasto está relacionado com a compra, o desembolso está relacionado com a forma de pagamento.

### *2.2.2 Custo e despesa*

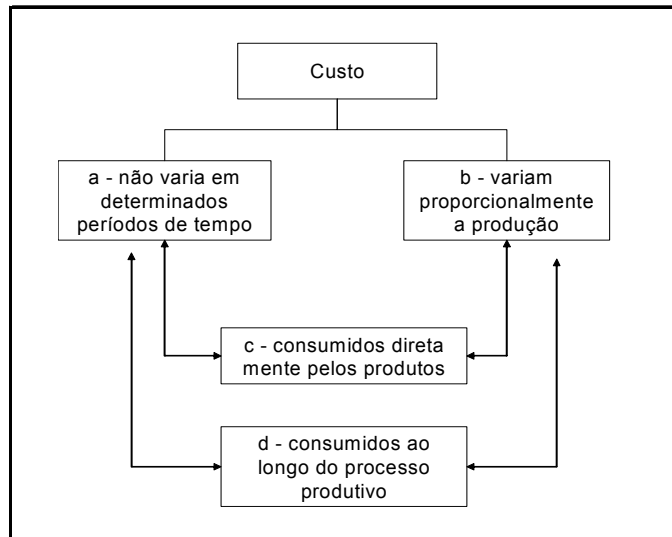
Para um melhor entendimento do que vem a ser custo, é necessário, em um primeiro momento, distingui-lo de despesa, uma vez que todo o bem ou serviço gasto de forma direta ou indiretamente com o intuito de gerar receitas é denominado de despesa, de modo geral poderia existir uma confusão entre custo e despesa. Assim Martins (2003, p.25) destaca a seguinte definição para despesa “Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a **obtenção de receitas** (grifo nosso)”, ou seja, verifica-se que nesta definição despesa seria um evento posterior ao custo dado que neste momento previamente existe um produto em condições de venda.

Assim o custo, seria um evento anterior a despesa, ou seja, é todo o consumo de bem ou serviço com o intuito de produzir outro bem ou serviço. Bornia (2002, p.39), chamando de custo de fabricação define como sendo “o valor dos insumos usados na fabricação dos produtos da empresa”. Portanto o custo está intimamente ligado à produção ao passo que a despesa está relacionada direta ou indiretamente a geração de receitas.

Ainda em relação aos custos e dada a complexidade de alguns processos produtivos se faz imprescindível estabelecer alguns critérios para sua classificação, como no caso da distinção entre custo que não varia em determinados períodos de tempo ou custos que variam proporcionalmente a produção gerando assim duas classificações distintas ou ainda custos que são consumidos diretamente pelos produtos ou consumidos ao longo do processo



produtivo, gerando duas novas classificações. Destaca-se ainda que em relação a estas quatro classificações os custos não são excludentes entre si, conforme demonstra a Figura 1.



**Figura 1: Classificação de custos.**

Fonte: Adaptado de Martins (2003).

Assim a Figura 1, demonstra que um custo classificado na categoria “a” ou “b” pode também pertencer a categoria “c” ou “d”. Observa-se ainda que dependendo o setor um mesmo custo pode mudar de categoria, por exemplo, o custo de água para uma indústria de café estaria na categoria “a” e “d”, enquanto que o mesmo custo para uma empresa produtora de suco estaria na categoria “b” e “c”. Nota-se que essas classificações são conhecidas também como custo fixo, custo variável, custo direto e custo indireto, e considerando a importância destes conceitos é necessário apresentar o detalhamento destas classificações. Neste sentido Martins (2003, p. 50) descreve essa diferença desta forma:

É de grande importância notar que a classificação em Fixos e Variáveis leva em consideração a unidade de tempo, o valor total de custos com um item nessa unidade de tempo e o volume de atividade. Não se trata, como no caso da classificação de Diretos e Indiretos, de um relacionamento com a unidade produzida.

Portanto há uma diferenciação das definições de custo direto ou indireto para as definições de custo fixo ou variável. As primeiras se referem à unidade produzida, e as segundas guardam relação com o volume de produção.

**Custo direto:** Dos custos, estes são os mais fáceis de identificar, pois são aplicados diretamente ao produto ou serviço. Bornia (2002, p.44) destaca que os “custos diretos são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (produtos, processos, setores, clientes etc). [...] A alocação e a análise desses custos são relativamente simples”. Na mesma linha de pensamento, Ribeiro (1997, p. 28) relata sobre os custos diretos: “São assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto são considerados Custos Diretos”. Destarte, todo o custo empregado diretamente na fabricação de algum produto ou na prestação de algum serviço é classificado como direto.

**Custo indireto:** Desigualmente aos diretos, os custos indiretos são de difícil identificação para cada produto produzido ou para cada serviço prestado. Para se obter a relação de custo para cada unidade produzida ou para cada serviço prestado é indispensável à utilização de alocações. Bornia (2002, p.44) apresenta a seguinte definição:

Os custos indiretos não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando de alocações para isso. [...] As alocações causam a maior parte das dificuldades e deficiências dos sistemas de custos, pois não são simples e podem ser feitas por vários critérios.

Existem também aqueles custos diretos que são tratados como indiretos, já que são difíceis de serem calculados ou possuem um alto custo para isso, e que não afetam relativamente à tomada de decisão dos gestores. Martins (2003, p. 49) afirma que:

o rol dos Custos Indiretos inclui Custos Indiretos propriamente ditos e Custos Diretos (por natureza), mas que são tratados como Indiretos em função de sua irrelevância ou da dificuldade de sua medição, ou até do interesse da empresa em ser mais ou menos rigorosa em suas informações.

Resumindo, os custos diretos e indiretos estão vinculados a cada unidade produzida, ao ritmo que os custos diretos são de elementar associação e alocação, porém não se pode dizer o mesmo dos custos indiretos, que precisam de critérios para ser alocados aos produtos.

**Custos fixos:** São aqueles custos que não sofreram alterações por causa de variações da quantidade de produtos confeccionados, sejam poucos ou muitos produtos produzidos. Para Ribeiro (1997, p. 31) “são aqueles que independem do volume de produção do período, isto é, qualquer que seja a quantidade produzida, esses custos não se alteram”. Ressalta-se que deve ser considerada a capacidade de produção da empresa, ao ponto que um aumento na capacidade produtiva, como no caso de instalações, gera um aumento no valor dos custos fixos. Definido por Prado (2001, p.11) o custo fixo é o “consumo de recursos que dentro de determinada capacidade de produção da empresa, tendem a permanecer constantes em seu total, apesar da variação do volume de produção e ou vendas”.

**Custos variáveis:** Diferentemente os custos variáveis são aqueles que acompanham o volume de produção. Caso haja um acréscimo na produção, os custos variáveis aumentam. Na situação de uma diminuição do montante produzido os custos variáveis são reduzidos. Relativo aos custos variáveis relata Ribeiro (1997, p. 31), “são aqueles que variam em função das quantidades produzidas, como ocorre, por exemplo, com a matéria-prima”. Enquanto que Prado (2001, p.11) apresenta a seguinte definição: “Consumo de recursos que tendem a variar em seu total, conforme flutuem as atividades produtivas da empresa”. Borna (2002, p. 42) complementa o raciocínio “estão intimamente relacionados com a produção, isto é, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa”. Em suma os custos fixos e variáveis são inerentes ao volume de produção. Sendo que o primeiro não se altera quando da variação da produção, uma vez que o segundo já sofre uma modificação.

Observa-se que estas classificações são necessárias e imprescindíveis para utilizar métodos de custeio coerentes, bem como para promover a escolha do método mais adequado.

## **2.3 Métodos de custeio**

Em relação aos métodos de custeio este estudo aborda o Custeio por Absorção a fim de melhor compreendê-lo uma vez que o mesmo é utilizado pela instituição objeto de estudo e, em um segundo momento, o Custeio Baseado em Atividades, devido a intenção em implementá-lo na instituição objeto de estudo.

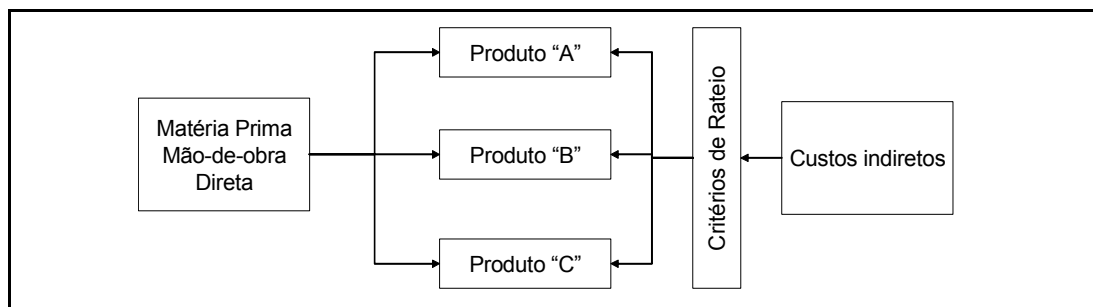
### ***2.3.1 Método de Custeio por Absorção***

O Custeio por Absorção concentra-se em apropriar todos os custos às mercadorias, sendo estes diretos ou indiretos, assim a denominação Custeio por Absorção deve-se ao fato de cada produto fabricado ou serviço prestado absorver uma parcela dos custos diretos e indiretos. Isto significa que independentemente dos custos serem classificados: em direto, indireto, fixo ou variável, os mesmos serão apropriados aos produtos.

Esta afirmação é enfatizada por Martins (2003, p. 37) ao observar que o Custeio por Absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção”. Por isso se faz necessário identificar o momento exato no qual o gasto

deixa de ser considerado custo e passa a ser considerado despesa. Esta etapa é crucial no método de Custeio por Absorção, pois as despesas são lançadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto que os custos dos produtos em elaboração e os custos dos produtos acabados e não vendidos estarão ativados na conta estoque (CASHIN e POLIMENI, 1982).

Lawrence (1975) observa que uma das vantagens do Custeio por Absorção deve-se ao fato deste método apropriar aos produtos todos os custos envolvidos na produção, sendo os custos com matéria prima e de mão-de-obra direta distribuídos de acordo com o consumo dos recursos por cada produto e os custos indiretos apropriados aos produtos, através de critérios de rateios, conforme demonstra a Figura 2:



**Figura 2: Custeio por Absorção apropriação de custos aos produtos.**

Fonte: Adaptado de Martins (2003).

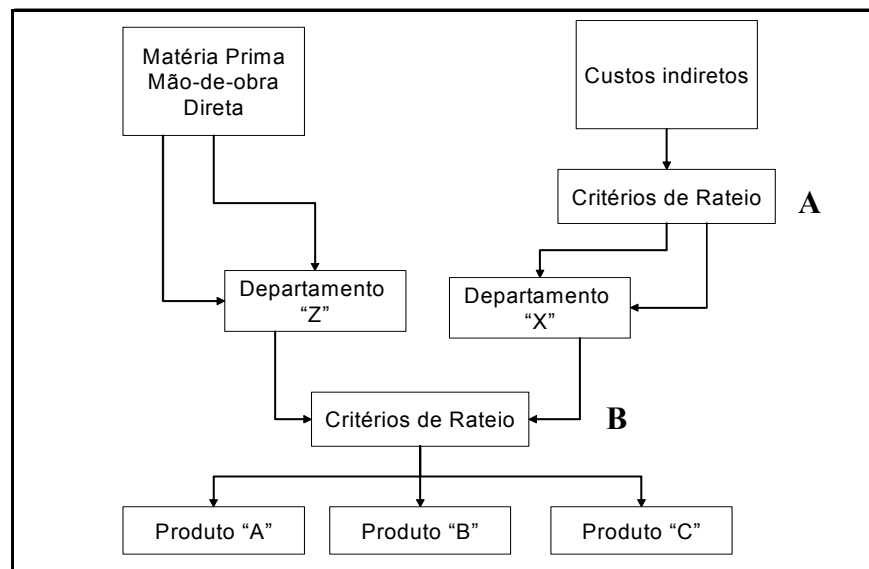
Assim em relação ao Figura 2, chama-se a atenção para os critérios de rateio, o qual é responsável pela apropriação dos custos indiretos aos produtos. Isto ocorre por não se poder medir com precisão a quantidade de custo indireto aplicado a cada produto, por exemplo, o aluguel da fábrica.

É importante destacar que a utilização dos critérios de rateio representa um artifício para atribuir os custos indiretos aos produtos, por na maioria dos casos não ser viável em termos de custo-benefício, alocar esforços na identificação precisa destes custos.

Entretanto Martins (2003) alerta para o uso dos critérios de rateio com cautela e análise detalhada da relação custos a ser apropriado e da utilização de critérios que reflitam tais o consumo destes custos. Outro importante aspecto destacado por Cashin e Polimeni (1982) refere-se ao uso contínuo do critério de rateio escolhido, pois a troca do critério de um período para outro gera a perda da consistência. Esta por sua vez reflete no controle interno e na tomada de decisão podendo gerar informações distorcidas e arbitrárias.

Ainda em relação ao Custeio por Absorção podem-se destacar dois aspectos que contribuíram para seu aperfeiçoamento: (a) departamentalização e (b) distinção entre Custeio por Absorção Integral e Ideal.

Em relação a departamentalização verifica-se que segundo Lawrence (1975) que ela propicia a identificação dos custos por departamentos, gerando condições de melhoria aos sistemas de controle, sendo que cada departamento passa a ser responsável pelo consumo dos custos, conforme Figura 3:



**Figura 3: Departamentalização no Custeio por Absorção.**

Fonte: Adaptado de Martins (2003).

Em relação a Figura 3: é válido destacar que o critério de rateio "A" tem por

objetivo distribuir os custos indiretos aos departamentos, nesta etapa os custos são distribuídos tanto aos departamentos produtivos quanto aos de serviço ou administrativos. Cumprida esta etapa passa-se a distribuição dos custos dos departamentos de serviço aos produtivos; por fim passa-se ao critério de rateio “B” o qual aloca os custos destes departamentos aos produtos.

Outro conceito desenvolvido em relação ao Custeio por Absorção refere-se a distinção entre Custeio por Absorção Ideal e Integral desenvolvido por Bornia (2002, p.55), o mesmo observa que:

o custeio por absorção integral, ou total, a totalidade dos custos (fixos e variáveis) são alocados aos produtos. Este sistema se relaciona com a avaliação de estoques, ou seja, com o uso da contabilidade de custos como apêndice da contabilidade financeira, que se presta para gerar informações para usuários externos à empresa. Assim, podemos, simplificada, identificar esse princípio com o atendimento das exigências da contabilidade financeira para a avaliação de estoques. Muitas vezes, entretanto, suas informações são, também, utilizadas com fins gerenciais.

No Custeio por Absorção Ideal não são alocados aos produtos os desperdícios relacionados a produção de bens, conforme descreve Bornia (2002, p.56):

No custeio por absorção ideal, todos os custos também são computados como custos dos produtos. Contudo, os custos relacionados com insumos usados de forma não-eficiente (desperdícios) não são alocados aos produtos. O Custeio por absorção ideal adapta-se ao auxílio do controle de custos e ao apoio ao processo de melhoria contínua da empresa.

A partir da abordagem utilizada por Bornia (2002) verifica-se a possibilidade do uso do Custeio por Absorção Ideal para fins de gerenciamento e controle, entretanto esta abordagem não elimina a crítica a arbitrariedade aos critérios de rateios adotados.

### ***2.3.2 Método do Custeio Baseado em Atividades***

O uso cada vez maior de tecnologias avançadas para se fabricar bens e serviços ocasiona um aumento na proporção de custos indiretos no processo produtivo das empresas. Esse aumento gera a necessidade de desenvolver um método de custeio que se adequasse melhor a esta realidade, haja vista que as alocações dos custos indiretos promovidos pelos métodos de custeio tradicionais, principalmente o Custeio por Absorção, poderiam distorcer demasiadamente o custo de cada produto, gerando informações inverídicas para uma posterior análise da administração.

Nota-se também que o crescimento dos custos indiretos nas empresas ocorre devido à diversificação dos bens ofertados ao mercado, por exemplo: uma fabricante de eletrodomésticos que produzia 100 geladeiras brancas e agora produz as mesmas 100 geladeiras, só que além da cor branca também das cores bege, azul claro e creme, a empresa incorrerá em mais custos indiretos como aquisição de máquinas e como no custo envolvendo a preparação das máquinas a cada mudança de produção de geladeira.

Diferentemente dos métodos tradicionais que distribuía os custos diretamente aos produtos, o ABC rastreia todas as atividades relevantes de cada setor da organização, aloca os custos às atividades para então distribuí-los aos produtos. Bornia (2002, p.122) descreve a sistemática do ABC assim:

O custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos. Assim, os procedimentos do ABC consistem em seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas geram os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento destas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas,



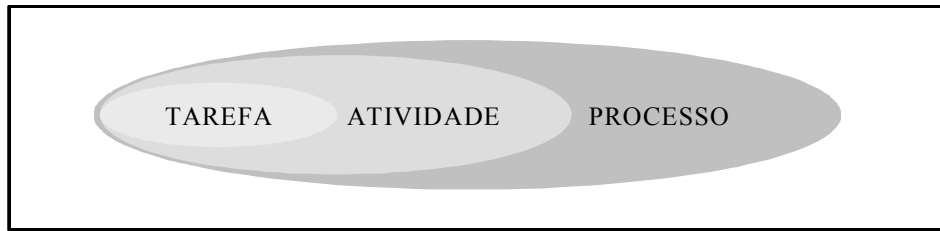
e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso.

Neste sentido, o ABC entende que os produtos e serviços consomem as atividades e que essas atividades são quem consomem os recursos, logo é feito o rastreamento das atividades relevantes no processo produtivo para alocar a estas, e num momento posterior alocar aos produtos, todos os custos relacionados com a produção.

Esta lógica do ABC difere da lógica característica dos métodos tradicionais que entendem que os produtos e serviços são os responsáveis diretos pelo consumo dos recursos, e sendo assim todos os custos devem ser rateados aos produtos, mesmo que por meio de estimativas, muitas vezes arbitrárias.

Destaca-se que o sentido de atividade pode ter um entendimento equivocado, pois a atividade leva em consideração não só o trabalho empregado pelas pessoas, mas também o trabalho realizado pelas máquinas, equipamentos etc. Para Nakagawa (1994.p. 42) a atividade pode ser definida, em sentido restrito, como “um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”. Martins (2003, p. 93) conceitua a atividade como “uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens e serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho”. Então todo o esforço realizado com a intenção de produzir bens e serviços, seja feito por pessoas, materiais diversos, máquinas etc., é chamado de atividade.

Cumprido esclarecer que o processo contém a atividade e esta por sua vez contém a tarefa, conforme demonstra a Figura 4:



**Figura 4: Relação entre processo, atividade e tarefa.**

Fonte: BOISVERT (1999, p. 55).

Assim a Figura 4 destaca-se que segundo Boisvert (1999) a tarefa corresponde ao desdobramento da atividade, ou seja, é vinculada às ações alocadas a cada atividade.

Outro aspecto que merece destaque refere-se aos instrumentos usados para auxiliar a mensuração de recursos consumidos por cada atividade são os direcionadores de recursos (ou também denominado direcionadores de custos ou direcionadores de custos de recursos), pois estes são quem provocam o consumo dos custos. Para Boisvert (1999, p.64) “esses direcionadores de recursos medem a utilização dos recursos pelas diversas atividades”. Martins (2003, p.96) descreve que “direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem utilizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos”. Os direcionadores de custos mais utilizados estão descritos na Figura 5.

RECURSOS	DIRECIONADOR DE RECURSOS
Mão-de-obra	Tempo trabalhado em horas
Matérias-primas	Quantidades utilizadas em quilos ou em litros
Máquinas e equipamentos	Tempo utilizado em horas
Espaço	Área ou volume utilizado em metros quadrados ou em metros cúbicos

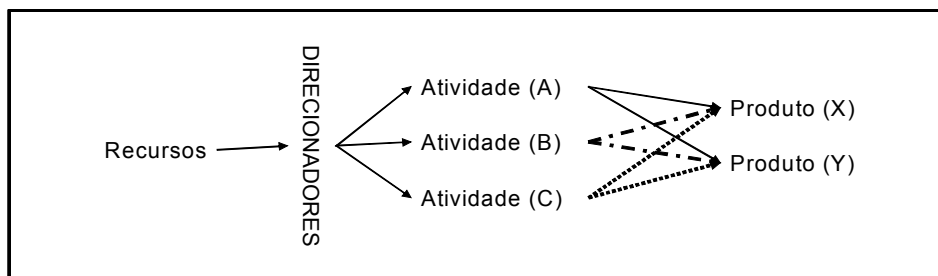
**Figura 5: Recursos versus direcionadores de recursos.**

Fonte: BOISVERT (1999, p. 64).

Em relação a Figura 5, destaca-se que os descritores apresentados são algumas

possíveis sugestões, sendo que na sua implementação cabe aos gestores identificarem os direcionadores mais condizentes com suas realidades. Alguns pontos importantes que o ABC facilitará aos gestores, concernente ao controle e as tomadas de decisões, são Allora e Gantzel (1996): (a) apurar e controlar seus custos reais de produção e, principalmente, os custos indiretos de fabricação (*overhead*); (b) identificar e mensurar os custos da não-qualidade (falhas internas e externas, prevenção, avaliação, etc.); (c) levantar informações sobre as oportunidades para eliminar desperdícios e aperfeiçoar atividades; (d) eliminar/reduzir atividades que não agregam ao produto um valor percebido pelo cliente; (e) identificar os produtos e clientes mais lucrativos; (f) identificar os custos dos produtos em suas fases (Pré-Produção, Produção, e Pós-Produção, por exemplo); (g) subsidiar o redimensionamento das linhas de produção de seus produtos; (h) subsidiar o redimensionamento da plataforma de vendas (distribuidores e revendedores); (i) melhorar substancialmente a base de informações para tomada de decisões; (j) estabelecer um conjunto de indicadores de performance, capaz de medir a eficiência e a eficácia empresarial sob os aspectos produtivo, comercial, financeiro e societário.

Por fim em relação ao método observa-se que segundo Boisvert (1999) os recursos são consumidos pelas atividades para em um segundo momento serem relacionadas aos produtos, conforme demonstra a Figura 6:



**Figura 6: Alocação dos custos aos produtos.**

Fonte: BOISVERT (1999).

Assim verifica-se, Figura 6, que os recursos são alocados as atividades por meio dos direcionadores e os custos das atividades são direcionados aos produtos conforme os mesmos consomem as atividades.

## **2.4 Empresas prestadoras de serviços**

Tem-se observado nas últimas décadas um desenvolvimento expressivo das empresas prestadoras de serviço, ao ponto de serem consideradas o principal segmento da economia brasileira e de países desenvolvidos como os Estados Unidos e o Canadá, ultrapassando inclusive os segmentos da indústria manufatureira, a agricultura e a mineração.

Com relação aos métodos de custeio aplicados nas empresas prestadoras de serviço a atenção está voltada principalmente ao método de Custeio Baseado em Atividades, isto se deve pelo fato dessas empresas apresentarem geralmente uma quantidade alta de custos indiretos na prestação de seus serviços, uma vez que o método de custeio mencionado procura diminuir a distorção e arbitrariedade dos rateios de custos indiretos causada por métodos de custeio tradicionais. Contudo, Nakagawa (1994, p. 32) ressalta que “independentemente de se automatizar e/ou robotizar as atividades de produção, vendas transportes, distribuição e as de apoio e suporte, haverá sempre oportunidades para a introdução de melhorias de produtos e de processos [...] e eliminação de todas as formas de desperdício”.

### **2.4.1 Características das empresas prestadoras de serviços**

As empresas prestadoras de serviços apresentam características peculiares como (a) a ausência de estoques regulares, pois os serviços não podem ser estocados; (b) a dificuldade de controle de qualidade, pelo fato de que as empresas prestadoras de serviços não podem avaliar a qualidade de seus serviços até o momento em que são prestados, e mesmo assim, as avaliações geralmente são subjetivas; (c) mão-de-obra intensa, devido às empresas prestadoras de serviços não poderem substituir a mão-de-obra por equipamentos na maioria de seus serviços, para conseqüente redução dos custos; e (d) e múltiplas unidades, entre outras características. (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2001).

## **3 Estudo de caso**

### **3.1 Apresentação da empresa**

A empresa objeto de estudo, é uma prestadora de serviços atualmente denominada CIASC – Centro de Informática e Automação do Estado de Santa Catarina S/A e tem como ramo de atividade a tecnologia da informação e comunicação atuando em áreas estratégicas da administração pública estadual como a consultoria em tecnologia da informação, administração de ambientes informatizados, gestão de sistemas aplicativos estratégicos e no tratamento de imagens e *web sites* públicos.

Sua missão está voltada em ser agente da política de governo de reestruturação e descentralização do Estado de Santa Catarina, sendo a responsável pela ação de modernização tecnológica, propiciando ao Governo de Santa Catarina maior eficiência e transparência à sociedade, maior participação e inclusão digital.

Foi criada pela Lei 5.089, de 14/05/75 com a denominação inicial PRODASC - Companhia de Processamento de Dados do Estado de Santa Catarina S/A, foi também constituída como uma sociedade de economia mista com a participação acionária do Governo do Estado de Santa Catarina e, em 13/08/75, estabeleceu-se a sua fundação mediante a realização da assembléia geral de constituição.

A PRODASC surgiu da necessidade de consolidar a dispersão das atividades de

processamento eletrônico de dados e microfilmagem na administração pública, de adotar uma política racional para as novas aquisições ou locações, a fim de evitar superposições, ociosidade e mau dimensionamento dos equipamentos do setor público e, também, da necessidade de o Estado de Santa Catarina adaptar-se a uma nova filosofia de desenvolvimento econômico, científico e tecnológico, coerente com a política nacional de informática.

Nesse primeiro estágio, a PRODASC teve como atribuições principais a execução de todos os trabalhos concernentes ao processamento de dados, tratamento de informações e assessoramento técnico para os órgãos da administração pública direta e indireta e para entidades privadas.

Após a deliberação da Lei nº. 5.089/75, da reforma administrativa, todos os órgãos estaduais viram-se impedidos de contratar serviços de informática sem o prévio exame e a anuência do conselho de administração da PRODASC. Desse modo, instituía-se, portanto, ao Governo do Estado de Santa Catarina, o monopólio da informática em Santa Catarina. Baseado nos princípios de economia de escala acreditava-se que a concentração dessas atividades em um único órgão reduziria o ônus causado pelas demais empresas estaduais, em função do elevado custo do aparato tecnológico utilizado para exercício de suas operações.

A operacionalização da PRODASC iniciou-se, de fato, em 17/11/75, com a aquisição da empresa CONTEPLAN - Consultoria Técnica de Planejamento e Administração LTDA. - que executava serviços para o Governo do Estado de Santa Catarina, consolidando-se com a absorção dos serviços de processamento de dados desenvolvidos por alguns órgãos estaduais. No decorrer dos anos de 1976 e 1977, os bens patrimoniais e os sistemas do IPESC - Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina, da CASAN - Companhia de Águas e Saneamento, da Secretaria da Fazenda, da CELESC - Centrais Elétricas de Santa Catarina S/A e do BESC - Banco do Estado de Santa Catarina S/A - foram incorporados à PRODASC que

assumia, definitivamente, os serviços de informática no Estado.

A partir dessa etapa, foram implantados os sistemas integrados de informação, com o estabelecimento de um banco de dados com maior aprimoramento tecnológico, para os órgãos estaduais. Além disso, regulamentou-se a utilização de sistemas padronizados, adequados às necessidades comuns de diferentes organizações do Estado de Santa Catarina, como também foram adquiridos sistemas específicos para determinados tipos de serviço, adotados por outras organizações em nível nacional.

No período compreendido entre novembro de 1979 e maio de 1982 efetuou-se a expansão geográfica e a descentralização das atividades operacionais. Logo são inauguradas as filiais e unidades operacionais da PRODASC em algumas regiões do Estado de Santa Catarina, visando satisfazer as necessidades do seu cliente potencial à época, o BESC, que exigia a agilidade do atendimento no interior do Estado de Santa Catarina.

A partir de 1984, no entanto, com base em um estudo a respeito da readequação dos recursos técnicos junto aos órgãos financeiros do Estado de Santa Catarina, iniciou-se um processo de negociação entre a PRODASC e a CODESC - Companhia de Desenvolvimento de Santa Catarina - para distribuição das ações de processamento de dados entre elas. Assim, no ano seguinte, as atividades de processamento de dados do BESC são transferidas para a CODESC. Com isso, foram desativadas as filiais da PRODASC no interior do Estado de Santa Catarina. Do mesmo modo, em 1986, elaborou-se a desvinculação dos serviços prestados pela PRODASC à CELESC.

Em 13 de julho de 1987, é modificada a denominação social da PRODASC para CIASC - Centro de Informática e Automação do Estado de Santa Catarina S.A. – e em 1992 o CIASC abre o seu capital social para os empregados e administradores, aprovado em assembléia geral extraordinária, no percentual de 10%, possibilitando a 151 empregados/administradores se tornarem acionistas.



Em abril de 1991 foi conferida ao CIASC a responsabilidade de atuar como órgão central do sistema estadual de informática, o que ensejou a busca por maior eficiência de suas atividades, resultando na obtenção, em 1999, de certificação ISO 9001 para os processos de desenvolvimento e produção de sistemas para administração escolar e hospitalar. Tornou-se, com isso, a primeira empresa estatal brasileira de informática e a primeira empresa catarinense de economia mista a receber tal certificação.

Em fevereiro de 2005, a Lei complementar 284, atribuiu ao CIASC a competência para executar políticas de tecnologia de informação e comunicação, tratamento de dados e informações, e a prestação de assessoramento técnico aos órgãos da administração direta e às entidades da administração indireta.

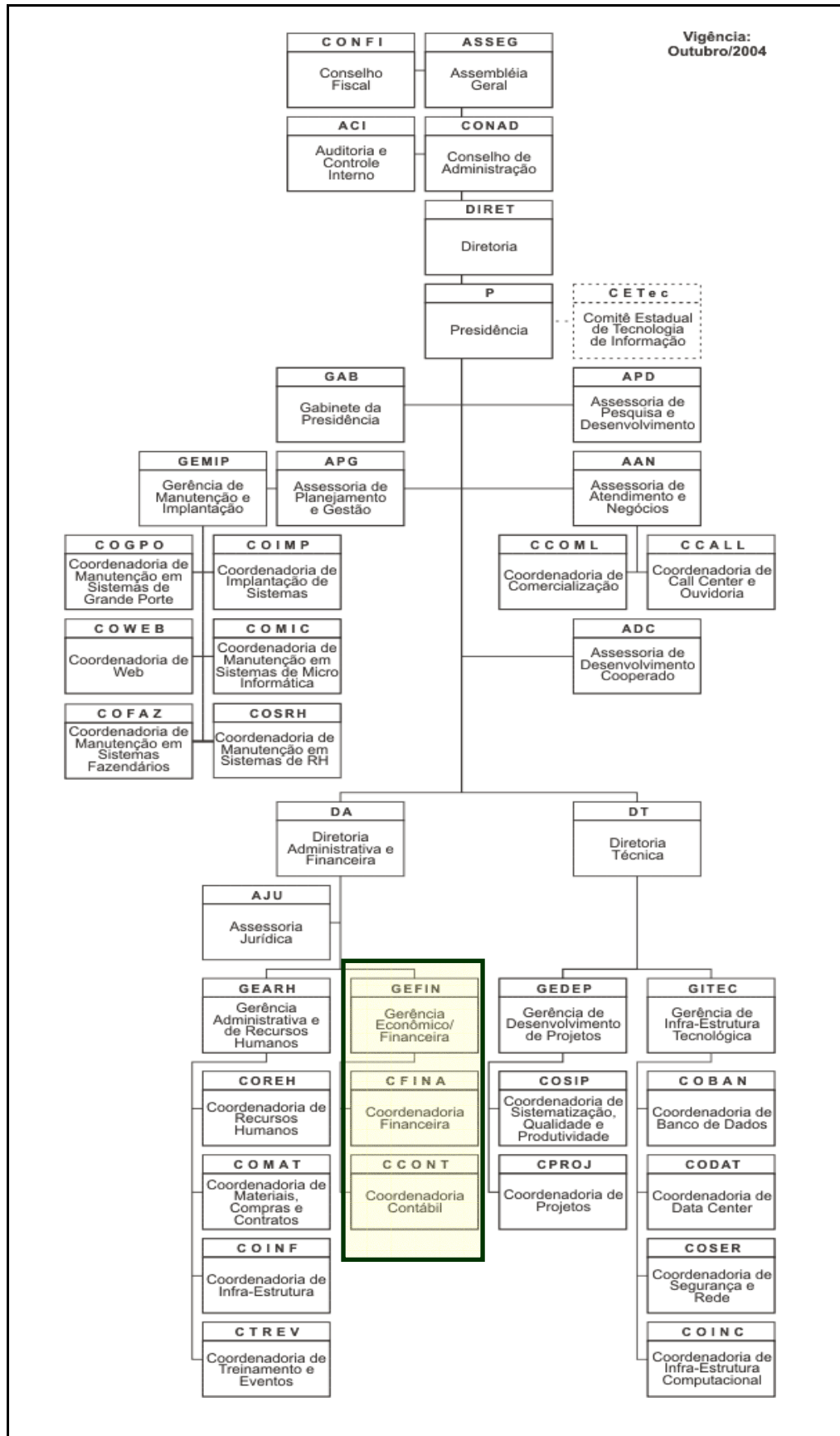
Como entidade executora da política de tecnologia da informação e comunicação, compete ao CIASC desempenhar as seguintes atribuições: (a) integrar os sistemas informatizados dos órgãos da administração pública estadual e das respectivas bases de dados em uma rede de Governo; (b) especificar padrões de tecnologia de informação para os órgãos da administração pública estadual; (c) gerenciar os processos informatizados dos serviços públicos; (d) prestar consultoria em tecnologia da informação na área pública; (e) administrar os ambientes informatizados do serviço público estadual; (f) desenvolver e gerenciar sistemas aplicativos estratégicos na área pública; (g) desenvolver tratamento de imagens e *web sites* públicos; e (h) gerenciar e dar suporte e manutenção à infra-estrutura da rede de governo em operação.

Há 30 anos atuando no mercado catarinense de informática, o CIASC vem ao longo desse período realizando atividades nas áreas de desenvolvimento e manutenção de aplicações, elaboração e implantação de projetos de redes de microcomputadores, elaboração de *sites* na *internet* para órgãos do Governo do Estado de Santa Catarina e capacitação em tecnologia da informação para a administração pública.

Norteador por suas atribuições como empresa prestadora de serviços de informática e provedor oficial de *internet* para o Governo do Estado de Santa Catarina, o CIASC proporciona apoio tecnológico às atividades governamentais com a finalidade de aprimorar a qualidade do atendimento à população catarinense.

Atualmente a instituição apresenta-se estruturada conforme demonstra a Figura 7. Destaca-se que devido ao porte da instituição a mesma tem sentido necessidade de melhor estruturar seus controles, de modo a dispor de informações mais completas e precisas para tomada de decisão.

Devido a esta necessidade, verificou-se a oportunidade de implementar o sistema de Custeio Baseado em Atividades no setor da gerência econômico-financeira (GEFIN), como teste de modo a verificar como ficaram distribuídas suas despesas. Destaca-se que atualmente a empresa utiliza o Custeio por Absorção para distribuição dos gastos entre os departamentos. Cabe salientar portanto que o Custeio Baseado em Atividades será aplicado na GEFIN, coordenadoria financeira (CFINA) e coordenadoria contábil (CCONT) as quais encontram-se destacadas na Figura 7.



**Figura 7: Organograma da empresa objeto de estudo.**

Fonte: CIASC – Centro de Informática e Automação do Estado de Santa Catarina S/A.

A fim de iniciar a implementação do ABC em um primeiro momento se fez necessário melhor compreender as incumbências de cada segmento, nesta etapa foram listadas as seguintes atribuições:

➤ **Competências básicas da GEFIN:** (a) planejar e coordenar os sistemas de gestão financeira, contábil, faturamento, preços, contratos, projeções e análise econômico-financeira; (b) planejar, organizar, coordenar e controlar as atividades de orçamento, contabilidade e custos com órgãos e fornecedores; (c) supervisionar a organização, coordenação e controle das atividades de contas a receber, cobrança, contas a pagar, faturamento e tesouraria; (d) planejar e elaborar projeções, bem como estudos e análise econômico-financeira e analisar as variáveis macroeconômicas e seus impactos na área de atuação da empresa; (e) prestar orientação contábil e econômico-financeira para as unidades orgânicas da Empresa; (f) acompanhar e prestar informações e esclarecimentos às auditorias; (g) realizar análises e estudos comparativos, objetivando melhores alternativas de captação de recursos financeiros especiais; e (h) promover análise setorial e de mercado quanto aos reflexos na empresa e os objetivos para a melhor aplicação de investimentos financeiros do CIASC;

➤ **Competências básicas da CFINA:** (a) organizar, controlar e executar atividades de contas a receber, contratos, cobranças, contas a pagar, faturamento, tesouraria e análise econômico-financeira; (b) prestar orientação econômico-financeira para as unidades orgânicas da empresa; (c) acompanhar e fornecer informações e esclarecimentos às auditorias; e (d) elaborar cenários para projeção de receitas, visando o melhor planejamento econômico-financeiro do CIASC;

➤ **Competências básicas da CCONT:** (a) organizar, coordenar e controlar as atividades de contabilidade; (b) elaborar o balanço geral, balancetes e demais demonstrativos financeiros e patrimoniais; (c) elaborar a declaração anual do imposto de renda; (d) coletar e

organizar documentos mensais e eventuais para fins de remessa a órgãos de controle externo; (e) acompanhar e prestar informações e esclarecimentos às auditorias; (f) elaborar projeções dos demonstrativos contábeis; e (g) prestar orientação contábil às demais unidades orgânicas do CIASC.

### **3.2 Implantação do Custeio Baseado em Atividades**

Cumprida a etapa de identificação da empresa, da qual fazem parte a: GEFIN, que exerce a atividade de coordenação, a CFINA, que realiza atividades de tesouraria, contas a pagar e faturamento, e a CCONT, que se ocupa da atividade de lançamentos contábeis (simplificando, lançamentos). Cumpre destacar que as tarefas vinculadas a cada atividade estão relacionadas na Figura 8:

ATIVIDADE	TAREFAS
TESOURARIA	(a) Conciliação bancária; (b) emissão de ordem de pagamento; (c) emissão de cheques; (d) contatos com o banco; (e) pagamento de fornecedores; (f) pagamento de encargos sociais; (g) pagamento de tributos; (h) contatos com clientes e com fornecedores; (i) adiantamento de viagens; (j) prestação de contas de viagens; e (l) publicação do relatório de viagens.
FATURAMENTO	(a) Geração, emissão e cancelamento de notas fiscais; (b) envio de notas fiscais; (c) emissão de notas de créditos; (d) baixa das notas fiscais pelo recebimento; (e) controle de contas a receber; (f) análise e controle do faturamento; (g) controle dos empenhos dos clientes; (h) controle de retenção do imposto ISS; (i) envio e controle do ressarcimento de salário; (j) cálculo dos tributos; (l) obrigações acessórias fiscais; e (m) atendimento a clientes.
CONTAS A PAGAR	(a) Lançamento de notas fiscais no <i>software</i> contas a pagar; (b) lançamento de contratos no <i>software</i> contas a pagar; (c) lançamento de provisões; (d) baixa das notas fiscais pelo pagamento; (e) controle financeiro dos contratos; (f) controle do recolhimento dos tributos e contribuições sociais; (g) controle de certidões negativas dos fornecedores; e (h) atendimento a fornecedores.
COORDENAÇÃO	(a) Responsável técnico e operacional pelas atividades economico-financeira, fiscal, tributária e contábil da empresa; (b) manter contatos com clientes, fornecedores e bancos; (c) responsável por toda a comunicação formal da gerência (interna e externa); e (d) responsável pela administração do pessoal da gerência.
LANÇAMENTOS	(a) Lançamentos contábeis; (b) apropriação e provisões de custos e despesas; (c) conciliação de contas; (d) cálculo de tributos; (e) obrigações acessórias fiscais; (f) elaboração e análise de balancetes mensais; e (g) elaboração e análise das demonstrações financeiras anuais.

**Figura 8: Relação de tarefas vinculadas a cada atividade.**

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com a identificação das atividades passou-se a verificar as despesas mensais, em reais, relacionadas aos departamentos em estudo, conforme demonstra a Figura 9:

DESPESAS	
MÃO-DE-OBRA	Referente aos gastos com o pessoal. Contempla salário, encargos sociais vale alimentação, vale transporte, assistência médica entre outras.
MATERIAL AUXILIAR DE PROCESSAMENTO	Contempla os gastos relativos a cartuchos de impressoras, disquetes, <i>CDs</i> , <i>mouse pad</i> etc.
ÁGUA	Corresponde aos gastos com consumo de água dos funcionários.
PAPEL "A4"	Referente ao consumo de papéis nos departamentos.
COPA E COZINHA	Concernente a consumo de refeições, como café, pelos funcionários.
DEPRECIÇÃO DE PRÉDIOS	Representa os gastos referentes ao desgaste dos prédios com o tempo calculados pelo método linear e com base na legislação vigente do país.
DEPRECIÇÃO DE INSTALAÇÕES	Representa os gastos referentes ao desgaste das instalações com o tempo calculados pelo método linear e com base na legislação vigente do país.
MANUTENÇÃO DE PRÉDIO E INSTALAÇÕES	Representa os gastos com manutenção dos prédios.
IMPOSTOS E TAXAS SOBRE PRÉDIOS E INST.	Referente aos gastos com impostos relativos aos prédios e as instalações.
FOTOCÓPIAS	Concernente ao consumo de fotocópias.
LIMPEZA, CONSERVAÇÃO E SEG. DE PRED.	Representa os gastos com a limpeza, a conservação e a segurança (vigilantes) em favor dos prédios.
SEGURO DE PRÉDIOS E INSTALAÇÕES	Relativo as apólices de seguro em favor dos prédios e instalações.
MATERIAL DE EXPEDIENTE	Referente a gastos com caneta, grampos, grampiadores, cliques, entre outros para uso dos funcionários.
DEPRECIÇÃO DE EQUIPAMENTO PROC. DADOS	Representa os gastos ref. ao desgaste dos equip. de processamento de dados com o tempo calculados pelo método linear e com base na legislação vigente.
DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	Representa os gastos referentes ao desgaste com o tempo, tanto das máquinas como dos equipamentos, calculados com base na legislação vigente.
DEPRECIÇÃO DE <i>SOFTWARE</i>	Representa os gastos ref. ao desgaste com o tempo do <i>software</i> utilizado, calculados pelo método linear e com base na legislação vigente do país.
DEPRECIÇÃO DE MÓVEIS E UTENSÍLIOS	Representa os gastos ref. ao desgaste com o tempo, tanto dos móveis como dos utensílios, calculados pelo método linear e com base na legislação vigente.
REPAROS E CONsertOS DE VEÍCULOS	Concernente aos gastos com reparos e consertos para a manutenção dos veículos.
COMBUSTÍVEIS, LAVAÇÃO E LUBRIFICAÇÃO	Referente os gastos com combustível, com a lavação, e com os lubrificantes para funcionamento dos veículos.
DEPRECIÇÃO DE VEÍCULOS	Representa os gastos referentes ao desgaste dos veículos com o tempo calculados pelo método linear e com base na legislação vigente do país.
SEGUROS DE VEÍCULOS	Referente as apólices de seguro em favor dos veículos.
TELEFONE E COMUNICAÇÃO	Concernente aos gastos com telefone bem como ao ressarcimento por parte dos funcionários ao uso do mesmo.
FORÇA E LUZ	Corresponde ao consumo de energia elétrica nos departamentos.
ASSINATURA DE PERIÓDICOS	Referente a assinatura de jornais e revistas utilizados pelos departamentos.
DESPESAS LEGAIS E JUDICIAIS	Concernente a despesas necessárias a obtenção de certidão negativa entre outras.
DEPRECIÇÃO DE BIBLIOTECA	Representa os gastos ref. ao desgaste com o tempo dos livros e periódicos calculados pelo método linear e com base na legislação vigente do país.

**Figura 9: Despesas empregadas na GEFIN, CFINA e CCONT.**

Fonte: Elaborado pelo autor.

Nota-se que a despesa com mão-de-obra estava lançada diretamente aos departamentos conforme a lotação dos colaboradores em cada departamento. No entanto observou-se que a funcionária lotada na GEFIN realiza também atividade na CFINA gerando a necessidade de se verificar em quais atividades cada funcionário está ligado para uma posterior alocação mais adequada desta despesa com mão-de-obra e demais despesas relacionadas com o direcionador de recurso número de funcionários.

Os departamentos GEFIN, CFINA e CCONT apresentam no total 1 gerente, 2 coordenadores, 5 auxiliares administrativos, 1 *office boy* e 1 estagiário. A atividade de tesouraria é executada por 1 funcionária em tempo integral, além do tempo que o coordenador financeiro utiliza para o auxílio na consecução dessa atividade estimado em 40% do seu tempo total de trabalho, e do tempo utilizado pelo *office boy* em favor do cumprimento da atividade representando 30% de seu tempo total de trabalho, correspondendo para esta atividade o valor em número decimal de 1,70 funcionários.

A atividade de faturamento é realizada por 1 funcionário dedicado em tempo integral, do auxílio do coordenador financeiro estimado em 20% de seu tempo total de trabalho, e do tempo gasto pelo *office boy* para a realização da atividade estimado em 40% do seu tempo de trabalho total, representando para a atividade de faturamento em número decimal o total de 1,60 funcionários.

A funcionária que atua na atividade de contas a pagar também utiliza tempo como secretária do gerente financeiro (atividade de coordenação). O tempo despendido para a consecução da atividade de contas a pagar é maior que o tempo despendido na atividade de coordenação, sendo considerado em percentual os valores de 67% e 33% respectivamente. Logo para a atividade de contas a pagar é empregada a somatória entre o percentual de 67% do tempo total de trabalho da funcionária acima citada e o tempo de auxílio usado pelo



coordenador financeiro estimado em 40% de seu tempo total de trabalho, resultando em números decimais o valor de 1,07 funcionários para a atividade de contas a pagar.

A atividade de coordenação é realizada em principal pelo gerente financeiro sendo complementado com os 33% do tempo da funcionária que ora desempenha função de secretária e ora função na atividade contas a pagar gerando um valor em número decimal de 1,33 funcionários para a atividade de coordenação.

Os colaboradores lotados na CCONT (1 coordenadora e 2 auxiliares administrativos) desempenham a atividade de lançamentos. Há também nesta coordenadoria a presença de um estagiário que trabalha meio período, considerado então o equivalente a 50% do tempo normal para 1 funcionário. A somatória para a atividade de lançamentos precisa ser complementada ainda com o tempo dispensado pelo *office boy* que corresponde a 20% de seu tempo total de trabalho, totalizando para essa atividade em número decimal o valor de 3,70 funcionários.

A seguir é apresentado a Figura 10 com o número de funcionários para cada atividade.

<b>ATIVIDADE</b>	<b>NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS</b>
TESOURARIA	1,70
FATURAMENTO	1,60
CONTAS A PAGAR	1,07
COORDENAÇÃO	1,43
LANÇAMENTOS	3,70
Total	9,50

**Figura 10: Número de funcionários relacionados as atividades estudadas.**

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em relação a Figura 10 observa-se que o total de funcionários é 9,50 pois tem-se a presença de um estagiário que trabalha meio período, considerado 50% de um funcionário que trabalha em período integral, logo, em números decimais o valor de 0,50 ao invés de 1,00.

Com a identificação do número de funcionários para cada atividade pode-se desenvolver uma alocação mais adequada da despesa com mão-de-obra, chegando aos valores para cada atividade descritos na Figura 11.

<b>DESPESA COM MÃO-DE-OBRA</b>	
TESOURARIA	(12.554,45)
FATURAMENTO	(10.205,35)
CONTAS A PAGAR	(10.479,48)
COORDENAÇÃO	(18.968,81)
LANÇAMENTOS	(20.502,18)
Total	(72.710,27)

**Figura 11: Despesa com mão-de-obra relacionada as atividades estudadas.**

Fonte: Elaborado pelo autor.

Salienta-se em relação a Figura 11 que se levaram em consideração (a) que os gastos relacionados com o gerente e com os coordenadores são maiores em comparação aos gastos com os auxiliares administrativos (em proporção de 1 para 1); (b) que os gastos para cada um dos 5 auxiliares administrativos são equiparados entre si; e (c) que os gastos com cada auxiliar administrativo é maior que os gastos com o *office-boy* e com o estagiário.

Após a alocação da despesa com mão-de-obra para cada atividade observa-se que as despesas legais e judiciais estão ligadas com a atividade de faturamento e que as despesas com papel “A4”, material auxiliar de processamento, material de expediente e assinatura de periódicos são auferidas através de requisição junto ao departamento denominado Gerência Administrativa e de Recursos Humanos, GEARH, no entanto estavam sendo alocadas

somente na GEFIN, não sendo repassadas para as coordenadorias. Com os valores dessas despesas conhecidos, a necessidade reside em verificar como as despesas são consumidas pelas atividades. Para repassar essas despesas às coordenadorias foram utilizados os direcionadores número de impressões para as despesas com material auxiliar de processamento e papel “A4”, consumo para a despesa com material de expediente e utilização para a despesa com assinatura de periódicos. A seguir, na Figura 12, são apresentados os valores obtidos para cada atividade:

ATIVIDADE	DESPESA				
	MATERIAL AUXILIAR DE PROC.	PAPEL "A4"	MATERIAL DE EXPEDIENTE	ASSINAT. DE PERIÓDICOS	DESPESAS LEGAIS E JUDICIAIS
<b>TESOURARIA</b>	(166,75)	(27,12)	(46,33)	(11,11)	-
<b>FATURAMENTO</b>	(106,91)	(17,39)	(43,60)	(5,56)	(20,75)
<b>CONTAS A PAGAR</b>	(160,66)	(26,14)	(29,16)	(11,11)	-
<b>COORDENAÇÃO</b>	(122,70)	(19,96)	(38,97)	(20,83)	-
<b>LANÇAMENTOS</b>	(522,47)	(84,99)	(100,83)	(34,72)	-
<b>Total</b>	(1.079,49)	(175,60)	(258,88)	(83,33)	(20,75)

**Figura 12: Despesas identificadas diretamente as atividades estudadas.**

Fonte: Elaborado pelo autor.

As demais despesas representam aquelas que não puderam ser identificadas às atividades, para estas se faz o uso dos direcionadores de recursos conforme delineados na Figura 13:

<b>Despesa Indireta</b>	<b>R\$</b>	<b>Direcionador</b>
ÁGUA	(1.344,40)	Número de Funcionários
COMBUSTÍVEIS, LAVAÇÃO E LUBRIFICAÇÃO	(7.949,73)	KM Rodado
COPA E COZINHA	(5.871,45)	Número de Funcionários
DEPRECIÇÃO DE BIBLIOTECA	(223,26)	Número de Livros
DEPRECIÇÃO DE EQUIPAMENTO PROC. DADOS	(41.205,93)	Impressão
DEPRECIÇÃO DE INSTALAÇÕES	(1.209,57)	Área (m <sup>2</sup> )
DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	(1.417,99)	Número de Máquinas
DEPRECIÇÃO DE MÓVEIS E UTENSÍLIOS	(999,66)	Número de Móveis
DEPRECIÇÃO DE PRÉDIOS	(5.381,79)	Área (m <sup>2</sup> )
DEPRECIÇÃO DE <i>SOFTWARE</i>	(11.648,19)	Programa Instalado
DEPRECIÇÃO DE VEÍCULOS	(4.018,88)	KM Rodado
FORÇA E LUZ	(49.220,16)	KW Consumido
FOTOCÓPIAS	(3.973,79)	Consumo
IMPOSTOS E TAXAS SOBRE PRÉDIOS E INST.	(6.319,46)	Área (m <sup>2</sup> )
LIMPEZA, CONSERVAÇÃO E SEG. DE PRED.	(22.954,65)	Área (m <sup>2</sup> )
MANUTENÇÃO DE PRÉDIO E INSTALAÇÕES	(4.408,43)	Área (m <sup>2</sup> )
REPAROS E CONSERTOS DE VEÍCULOS	(1.771,99)	KM Rodado
SEGURO DE PRÉDIOS E INSTALAÇÕES	(694,48)	Área (m <sup>2</sup> )
SEGUROS DE VEÍCULOS	(2.166,42)	KM Rodado
TELEFONE E COMUNICAÇÃO	(1.753,25)	Aparelho Instalado

**Figura 13: Despesas indiretas e seus respectivos direcionadores.**

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir da identificação dos direcionadores, Figura 13, passou-se a identificação do consumo das despesas pelas atividades e foram obtidos valores descritos na Tabela 1.

<b>LIMPEZA, CONSERVAÇÃO E SEG. DE PRED.</b>			
Atividade	Área (m <sup>2</sup> )	%	Valor (R\$)
Total Geral	4.416,58	100,00%	(22.954,65)
COORDENAÇÃO	14,50	0,33%	(75,35)
LANÇAMENTOS	65,24	1,48%	(339,08)
TESOURARIA	24,89	0,56%	(129,35)
CONTAS A PAGAR	19,02	0,43%	(98,86)
FATURAMENTO	21,33	0,48%	(110,87)
Total parcial	144,98	3,28%	(753,52)

<b>ÁGUA</b>			
Atividade	Nº Func.	%	Valor (R\$)
Total Geral	350,00	100,00%	(1.344,40)
COORDENAÇÃO	1,43	0,41%	(5,49)
LANÇAMENTOS	3,70	1,06%	(14,21)
TESOURARIA	1,70	0,49%	(6,53)
CONTAS A PAGAR	1,07	0,31%	(4,11)
FATURAMENTO	1,60	0,46%	(6,15)
Total parcial	9,50	2,71%	(36,49)

<b>DEPRECIÇÃO DE PRÉDIOS</b>			
Atividade	Área (m <sup>2</sup> )	%	Valor (R\$)
Total Geral	4.416,58	100,00%	(5.381,79)
COORDENAÇÃO	14,50	0,33%	(17,67)
LANÇAMENTOS	65,24	1,48%	(79,50)
TESOURARIA	24,89	0,56%	(30,33)
CONTAS A PAGAR	19,02	0,43%	(23,18)
FATURAMENTO	21,33	0,48%	(25,99)
Total parcial	144,98	3,28%	(176,66)

<b>COPA E COZINHA</b>			
Atividade	Nº Func.	%	Valor (R\$)
Total Geral	350,00	100,00%	(5.871,45)
COORDENAÇÃO	1,43	0,41%	(23,99)
LANÇAMENTOS	3,70	1,06%	(62,07)
TESOURARIA	1,70	0,49%	(28,52)
CONTAS A PAGAR	1,07	0,31%	(17,95)
FATURAMENTO	1,60	0,46%	(26,84)
Total parcial	9,50	2,71%	(159,37)

<b>DEPRECIÇÃO DE INSTALAÇÕES</b>			
Atividade	Área (m <sup>2</sup> )	%	Valor (R\$)
Total Geral	4.416,58	100,00%	(1.209,57)
COORDENAÇÃO	14,50	0,33%	(3,97)
LANÇAMENTOS	65,24	1,48%	(17,87)
TESOURARIA	24,89	0,56%	(6,82)
CONTAS A PAGAR	19,02	0,43%	(5,21)
FATURAMENTO	21,33	0,48%	(5,84)
Total parcial	144,98	3,28%	(39,71)

<b>MANUTENÇÃO DE PRÉDIO E INSTALAÇÕES</b>			
Atividade	Área (m <sup>2</sup> )	%	Valor (R\$)
Total Geral	4.416,58	100,00%	(4.408,43)
COORDENAÇÃO	14,50	0,33%	(14,47)
LANÇAMENTOS	65,24	1,48%	(65,12)
TESOURARIA	24,89	0,56%	(24,84)
CONTAS A PAGAR	19,02	0,43%	(18,99)
FATURAMENTO	21,33	0,48%	(21,29)
Total parcial	144,98	3,28%	(144,71)

<b>IMPOSTOS E TAXAS SOBRE PRÉDIOS E INST.</b>			
Atividade	Área (m <sup>2</sup> )	%	Valor (R\$)
Total Geral	4.416,58	100,00%	(6.319,46)
COORDENAÇÃO	14,50	0,33%	(20,74)
LANÇAMENTOS	65,24	1,48%	(93,35)
TESOURARIA	24,89	0,56%	(35,61)
CONTAS A PAGAR	19,02	0,43%	(27,22)
FATURAMENTO	21,33	0,48%	(30,52)
Total parcial	144,98	3,28%	(207,44)

<b>FOTOCÓPIAS</b>			
Atividade	Consumo	%	Valor (R\$)
Total Geral	29.583	100,00%	(3.973,79)
COORDENAÇÃO	39	0,13%	(5,24)
LANÇAMENTOS	151	0,51%	(20,28)
TESOURARIA	49	0,17%	(6,58)
CONTAS A PAGAR	61	0,21%	(8,19)
FATURAMENTO	80	0,27%	(10,75)
Total parcial	380	1,28%	(51,04)

**Tabela 1: Despesas direcionadas as atividades.**

Fonte: Elaborado pelo autor.

Este procedimento foi seguido para todas as despesas indiretas, a fim de identificá-las a cada uma das atividades, obtendo os valores apresentados na Figura 14:

<b>ATIVIDADE</b>	<b>DESPESA INDIRETA</b>
TESOURARIA	(759,94)
FATURAMENTO	(936,74)
CONTAS A PAGAR	(437,95)
COORDENAÇÃO	(858,80)
LANÇAMENTOS	(1.501,40)
Total	(4.494,82)

**Figura 14: Despesas indiretas por atividade.**

Fonte: Elaborado pelo autor.

Resultando para as atividades uma despesa total representada na Figura 15:

<b>DEPARTAMENTO</b>	<b>ATIVIDADE</b>	<b>DESPESA TOTAL</b>
CFINA	TESOURARIA	(13.565,69)
	FATURAMENTO	(11.336,29)
	CONTAS A PAGAR	(11.144,49)
GEFIN	COORDENAÇÃO	(20.030,08)
CCONT	LANÇAMENTOS	(22.746,59)
Total		(78.823,14)

**Figura 15: Despesa total por atividade.**

Fonte: Elaborado pelo autor.

Feita a aplicação do ABC pode-se comparar o resultado obtido com o resultado antes desenvolvido pela empresa objeto de estudo através do Custeio por Absorção, conforme

Figura 16:

Custeio por Absorção			ABC		
GEFIN	CFINA	CCONT	GEFIN	CFINA	CCONT
(30.368,26)	(27.628,12)	(20.570,59)	(20.030,08)	(36.046,47)	(22.746,59)

**Figura 16: Comparação entre os métodos de Custeio por Absorção e ABC.**

Fonte: Elaborada pelo autor.

Observa-se uma alocação mais adequada das despesas para os departamentos através da implantação do ABC. As despesas da GEFIN tiveram a maior alteração de valores, resultando numa redução, passando de (30.368,26) para (20.030,08), já as despesas da CFINA e da CCONT aumentaram com as alocações desenvolvidas com ABC, sendo esse aumento maior na CFINA, passando de (27.628,12) para (36.046,47).

Há de se ressaltar que a GEFIN, a CFINA e a CCONT são departamentos de serviço (ou administrativo), que não estão relacionados diretamente com os serviços prestados pela empresa objeto de estudo. Logo com alocações mais adequadas e com informações mais precisas das despesas podem-se elaborar relatórios mais fidedignos e que a junta-los com os relatórios dos custos dos serviços prestados forneçam uma gama maior de subsídios para desenvolver o controle dos custos, bem como para tomada de decisões mais realistas, criando um diferencial para a empresa por possuir informações gerenciais mais concretas.

## **4 Conclusões e recomendações**

O presente estudo foi desenvolvido com o foco nas potencialidades da contabilidade de custos para auxiliar as empresas prestadoras de serviço a melhorarem seu desempenho. Com um alto nível de concorrência e com as alterações de comportamento dos clientes nesses últimos anos, tornando-se mais exigentes, as empresas encontram-se pressionadas a estarem em contínua busca da ascensão da qualidade dos serviços, de serviços inovadores bem como a permanente otimização de seus recursos.

### **4.1 Conclusões**

Assim, buscando a otimização de recursos inclusive nas áreas financeira e administrativa, e não somente em relação aos serviços prestados, a empresa pode melhorar sua posição nesta concorrência acirrada. Visto que ao levantar os custos também da área financeira e ao juntá-los com os custos dos serviços prestados pela companhia, é possível elaborar relatórios mais confiáveis e que forneçam uma gama maior de subsídios para a tomada de decisão.

Neste contexto delineou-se o objetivo geral deste trabalho que consistia em Aplicar o Custeio Baseado em Atividades em uma empresa prestadora de serviço no



segmento de tecnologia da informação e comunicação para apurar suas despesas, eliminando as distorções causadas por rateios arbitrários. No entanto, com a finalidade de atingir o objetivo geral foram descritos os seguintes objetivos específicos:

Efetuar o levantamento do referencial bibliográfico como subsídio para o desenvolvimento da pesquisa. Nota-se que esse objetivo foi atingido no Capítulo II quando se estudou os principais conceitos e elementos relevantes para fundamentação desta pesquisa científica.

Estudar cada um dos métodos de custeio: Custeio por Absorção e Custeio Baseado em Atividades. Objetivo também atingido no Capítulo II onde se tratou os aspectos principais de cada um dos métodos de custeio.

Implementar o método escolhido em um segmento da organização, a fim de destacar os benefícios obtidos em relação à alocação de recursos e na tomada de decisão. Objetivo realizado no Capítulo III quando se implementou o método escolhido, ABC, nos departamentos GEFIN, CFINA e CCONT, apurando-se as despesas de cada atividade realizada.

Deste modo destaca-se que com o ABC exista a possibilidade de uma alocação mais adequada das despesas relacionadas aos departamentos em estudo, diminuindo assim a distorção causada pelo Custeio por Absorção. Destaca-se também a possibilidade de oferecer informações mais fidedignas, a fim de se manter o controle interno, bem como para se tomar decisões acuradas, de modo a melhorar sua posição no mercado.

## 4.2 Recomendações

Recomenda-se o desenvolvimento de estudos de custos nos demais departamentos da empresa objeto de estudo, especialmente nos departamentos de serviços (ou administrativos), a fim de se relacionar com o presente estudo e verificar as despesas das áreas não produtivas.

Além disso, se propõe expandir este estudo para as gerências econômico-financeiras (ou equivalentes) de outras instituições com a intenção de se comparar as atividades desenvolvidas e os valores obtidos neste trabalho e, para concluir, sugere-se o desenvolvimento de estudos de aplicação do ABC em empresas prestadoras de serviços, visto (a) a expressividade desse segmento em economias mundiais como a economia brasileira, norte americana e a canadense; e (b) os benefícios gerados pelo ABC, tais: diminuição da arbitrariedade ora causada por métodos de custeio tradicionais, e pelo rastreamento e melhorias das atividades.

## Referências

ALLORA, Valério e GANTZEL, Gerson, **Revolução nos Custos: Os Métodos ABC e UP e a Gestão Estratégica de Custos como Ferramenta para a Competitividade**. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ATKINSON, Anthony et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por Atividades: Contabilidade de gestão, Práticas avançadas**. São Paulo: Atlas, 1999.

**BOLETIM IOB – Pasta Temática Contábil e Balanços**. O custeio por atividade (custeio ABC) nas áreas administrativas e empresas de prestação de serviço. São Paulo, n.19, 1995

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: Aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. **Lei complementar nº 284**, de 28 de fevereiro de 2005. Estabelece modelo de gestão para a Administração Pública Estadual e dispõe sobre a estrutura organizacional do Poder Executivo.

BRASIL. **Lei nº 5.089**, de 14 de maio de 1975. Dispõe sobre a organização da Administração Estadual, estabelece diretrizes para a modernização administrativa, e dá outras providências.

CASHIN, James, POLIMENI, Ralph. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo, v.2: Mcgraw-Hill, 1982.

CERVO, Amado Luiz e BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários**. 3 ed. São Paulo, Mcgraw-Hill do Brasil, 1983.

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

CIASC. Site oficial do Centro de Informática e Automação do Estado de Santa Catarina S/A. Disponível em <<http://www.ciasc.gov.br>>. Acesso em: 30 out. 2005.

CRUZ, Carla e RIBEIRO, Uirá, **Metodologia Científica: Teoria e Prática**. Belo Horizonte: Axcel, 2003.

DEMO, Pedro. **Introdução a Metodologia da Ciência**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1985.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

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

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

LAWRENCE, W B. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: IBRASA, 1975.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

PAMPLONA, Edson de O. Et al. Gestão de Custos Baseada em Atividades – ABM - com Apoio de Sistema Gráfico Integrado no CPqD – Fundação Centro de Pesquisa e Desenvolvimento em Telecomunicações. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11. Anais... Porto Seguro, Bahia, julho 2004.

PENHA, Emílio M., LIRA, Carlos José de A. Projeto conceitual do sistema de custos abc: análise e decisão em uma empresa de serviços bancários. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6. Anais... São Paulo, SP, julho de 1997.

PRADO, Lauro Jorge. Série Empresarial: Guia de Custos. Paraná, 2001. Disponível em: <http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/DowContador?OpenAgente&unid=C3C7FD1838BDD4C003256D520059C239>. Acesso em: 22 jul. 2005.

RAUPP, Fabiano Maury e BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. In: BEUREN, Ilse Maria. (Org.). São Paulo: Atlas, 2003.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos Fácil**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1985.