

GERENCIAMENTO DE CUSTOS EM ATIVIDADES DE SERVIÇO EM PEQUENA EMPRESA

Nara Medianeira Stefano

Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC

Leoni Pentiado Godoy

Universidade Federal de Santa Maria - UFSM

RESUMO:

Em um mercado cada vez mais competitivo, a concorrência passa a ter escala mundial, beneficiando a oferta de bens e serviços de alta qualidade e de baixos custos. A globalização dos mercados e conseqüente aumento da competição trouxeram para as empresas um fator de motivação para o contínuo melhoramento em todas as áreas de atuação. Nos setores de serviços, por exemplo, as exigências dos clientes em termos de velocidade e exatidão conduzirão muitas empresas a mudar suas antigas práticas e a reavaliar as suas estruturas organizacionais. Esta pesquisa teve como objetivo propor uma sistemática de gerenciamento de custos para as pequenas empresas, prestadoras de serviços, com o intuito de melhor gerenciar suas atividades. Desenvolveu-se em uma empresa prestadora de serviços. Foi utilizada parcialmente para a atividade “entrega do produto”. Houve a necessidade de se conhecer os processos, atividades e os recursos para constituir os direcionadores de custos e calcular o custo do serviço. A sistemática proposta é aplicável em pequenas empresas prestadoras de serviços, pelo fato de originar uma apropriação de custos mais acurada e, com isso, fornecer informações para a tomada de decisões.

PALAVRAS-CHAVE: Custos; Serviços; Processos; Custeio Baseado em Atividade (ABC); Pequenas empresas.

ABSTRACT

In increasingly competitive market, competition is replaced worldwide, benefiting from the provision of goods and services of high quality and low costs. The globalization of markets and consequent increase in competition brought to companies a motivating factor for continuous improvement in all areas. In service sectors, for example, customer requirements in terms of speed and accuracy will lead many companies to change their old practices and reassess their organizational structures. This research aimed to propose a systematic cost management for small company services provided in order to better manage their businesses. To developed in a service company. It was used in part to the activity "deliver product". There was a need to understand processes, activities and resources to be cost drivers and calculate the cost service. The methodology proposed is applicable to small service companies because leads a settlement more accurately and thereby provide information for decision-making.

KEY WORDS: Cost; Services; Process; Activity Based Costing (ABC); Small companies.

1. INTRODUÇÃO

As organizações gastam consideráveis recursos financeiros e esforços para identificar, medir, acompanhar, controlar, relatar, analisar e compreender a natureza dos custos e os fatores que causam ou contribuem para eles. Os gestores enfrentam uma pressão constante para reduzir custos e manter altos padrões de desempenho. Pois, os gestores têm a responsabilidade de projetar os custos de manutenção corretiva relacionadas com as atividades do usuário, mas não têm o poder de reduzir despesas.

As informações contábeis úteis para o gerenciamento são extraídas por meio de sistemas de custos chamados de custeios, os quais constam em apropriar todos os custos e despesas geradas para a produção dos bens e dos serviços. São responsáveis, também por mensurar a quantidade proporcional de custos pertinente a cada unidade de produto/serviço. A utilização dos sistemas de custeio (SCRAMIM *et al.*, 2002; COHEN *et al.*, 2005; FREYENS, 2006; NAKAGAWA, 2008) norteia as decisões dos gestores, é importante para a sobrevivência das organizações. Para cada empresa há uma estrutura de custos específica, conforme suas limitações. E deve ser capaz de refletir a área administrativa, a tecnologia utilizada, o número de funcionários, a estrutura comercial e apolítica de vendas em prática. Como a margem de lucro e a rotação do capital produtivo estão diretamente ligadas à estrutura dos sistemas de custeio, deve-se conhecê-la como instrumento para decisão e controle dos custos.

Várias são metodologias de apuração de custos (NAKAGAWA, 2000; PIERCE; BRONW, 2006), sendo mais adotadas aquelas que consideram o custeio por: absorção, variável e o por atividades. O custeio por atividades também é conhecido como Custeio Baseado em Atividades - *Activity Based Costing* (ABC). Essa metodologia visa demonstrar que as operações de uma organização (BORNIA, 2002; KOCAKÜLÂH, 2007; CESAROTTI; SPADA, 2009) podem ser divididas e subdivididas em atividades, tais como recepção, requisição de materiais, faturamento e cobrança.

O ABC admite que os custos indiretos e de apoio sejam direcionados primeiro à atividade e aos processos e depois a produtos, serviços e clientes. É tanto aplicável a organização de serviços quanto à indústria, seja ela de grande ou pequeno porte. O ABC (COOPER; KAPLAN, 1991) revela as ligações entre a realização de atividades específicas e as demandas que estas fazem sobre os recursos da organização, que podem dar aos gestores uma visão clara de como os produtos, marcas, clientes, instalações, regiões, canais de distribuição geram receitas e consomem recursos. A imagem de rentabilidade que resulta da análise ABC auxilia o gestor a centrar sua atenção e energia em atividades de melhoria na organização.

Este artigo tem por objetivo propor uma sistemática para a análise dos custos nas atividades de serviços, em pequenas empresas prestadoras de serviços, sob a ótica do método ABC. Para essas organizações conseguirem gerenciar questões como a redução de custos, de forma adequada, faz-se necessária a utilização de um sistema de custo apropriado a sua realidade. Justifica-se esta proposta de sistemática pelos seguintes motivos: grande parte das empresas de serviços não utiliza sistemas formais para o cálculo dos seus custos, acarretando em inexatidão dos mesmos e o custeio ABC é hoje reconhecidamente o sistema mais acurado para cálculo dos custos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Custeio baseado em atividade - *Activity Based Costing* (ABC)

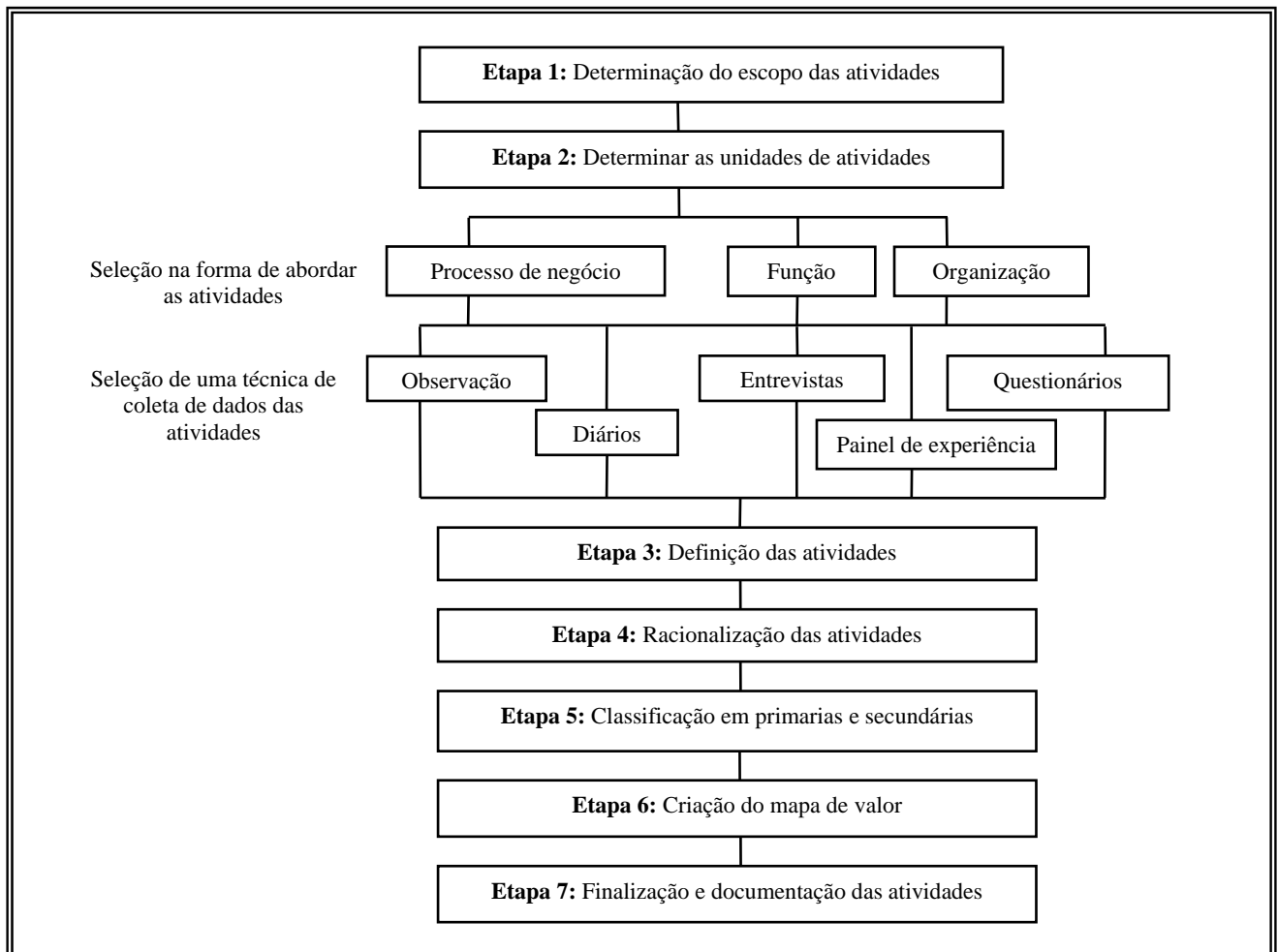
O método ABC (KELLERMANNNS; ISLAM, 2004; HUGHES, 2005) tem como característica fundamental procurar reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrado dos custos indiretos conferidos nos sistemas tradicionais. Na realidade, o ABC é um dos componentes dentro de um

sistema de gerenciamento de custos. Muitos trabalhos têm sido feitos e publicados acerca da aplicação do método ABC (GUNASEKARAN *et al.*, 1999; HUSSAIN; GUNASEKARAN, 2001; COTTON *et al.*, 2003; KELLERMANN; ISLAM, 2004; KALLUNKI; SILVOLA, 2008; DUH *et al.*, 2009; DUGEL; BIANCHINI, 2011). O ABC compõe-se de algumas variáveis que deverão estar claramente definidas para a aplicação do sistema, isto é, atividades, direcionadores de custo, objetos de custos e recursos.

Uma atividade é o resultado da combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros utilizados na produção de bens e serviços. O entendimento das atividades é de fundamental importância para o avanço do estudo do ABC. O direcionador de custo é a forma pela qual os custos são conferidos às atividades. Primeiramente, é necessário avaliar como as atividades consomem os recursos, tentando estabelecer uma relação entre ambos e, em seguida, como os produtos e ou serviços consomem as atividades. Os direcionadores de custos são à base do ABC, e procuram rastrear a origem do custo e estabelecer uma relação de causa/efeito. Recursos ou insumos são gastos necessários, decorrentes de suas operações normais da organização (transformação de insumos em produtos), como no caso da depreciação, água, salários e energia elétrica. Um objeto de custo é qualquer item, como produtos, clientes, departamentos, processos ou atividades para o qual os custos são medidos e atribuídos.

A quantidade de cada direcionador que está associada à atividade que se quer custear é denominada fator de consumo de recursos. O ABC vê a organização sob a ótica do processo (OLIVEIRA, 2006; PAIM; CAULLIRAUX; CARDOSO, 2008), desconsiderando a hierarquia das funções bem como a divisão de tarefas. Isso acontece porque os produtos e serviços são produzidos, comercializados e entregues aos clientes a partir de processos e não por funções estáticas e departamentalizadas. Brimson (1996) salienta que o sistema baseado em atividades (Figura 1) é o conjunto de atividades realizadas pela organização dentro de sua cadeia de valor. A cadeia de valor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas, passando por fornecedores de componentes até o produto final entregue nas mãos do consumidor. Deste modo, a administração, no contexto da gestão estratégica de custos, é o levantamento de todas as atividades realizadas desde a fonte de matéria-prima até o produto final (consumidor).

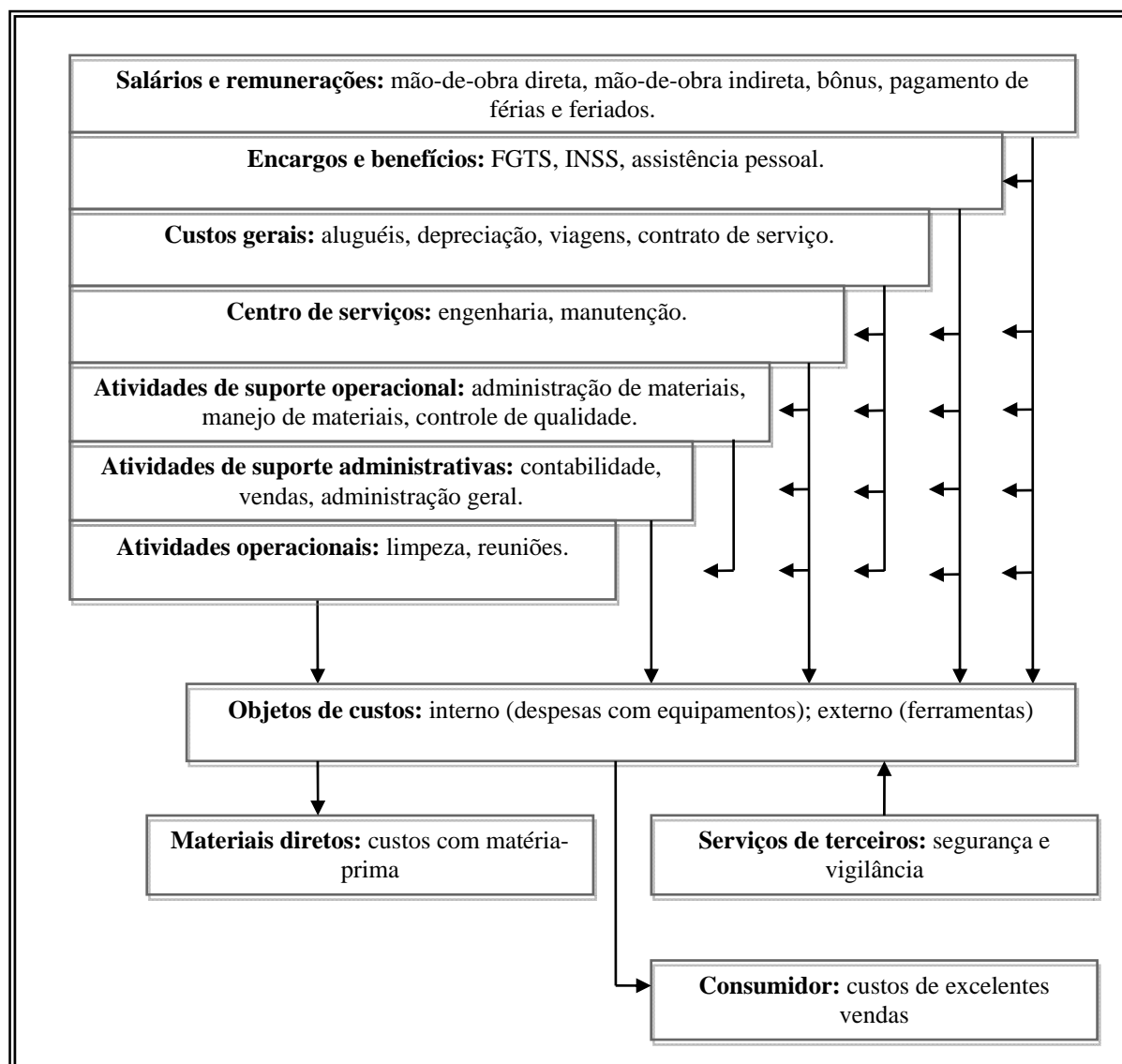
Figura 1. Metodologia de análise de atividades



Fonte: Adaptado de BRIMSON (1996); NAKAGAWA (2000).

Após serem identificadas as atividades pela organização, em sua cadeia de valor, é aconselhável levantar os fatores que direcionam os custos, ou seja, os direcionadores estruturais e de execução. O ABC, como ferramenta para identificação dos custos de produtos/serviços, processos e atividades, proporciona valores mais reais do que as metodologias de custeio utilizadas pela contabilidade tradicional, também atua diminuindo os efeitos de arbitrariedade presente no rateio dos custos *overhead*. Nesta etapa de alocação dos custos pode-se utilizar o modelo proposto por Hicks (1992), visualizado na Figura 2, levando-se em consideração que a configuração da cadeia de valor da organização, com todas as suas atividades de relevância estratégica.

Figura 2. Diagrama de fluxo total de custos



Fonte: Adaptado de HICKS (1992).

Qualquer empresa (HICKS, 1999) seja ela pequena, média ou grande pode desenvolver um sistema ABC. Também não se exige na implementação um *software* especial integrado a contabilidade geral, embora nas organizações maiores, isso possa ser um benefício. O ABC está voltado, para o planejamento, a gestão e a redução de custos do ambiente empresarial. Com os dados obtidos, por este sistema, podem-se definir estratégias de gerenciamento dos custos e redução dos custos globais da empresa. Essa redução global dos custos é uma forma de aumentar a competitividade, uma vez que os preços dos produtos e serviços são determinados pela concorrência do mercado.

2.2. Contabilidade de custos em pequenas organizações de serviço

No caso das pequenas empresas (RESNIK, 1990), a maioria tem tolerância muito pequena com relação a despesas inúteis ou improdutivas. Pode-se afirmar que o controle severo dos custos constitui um ponto crucial. Geralmente, o empresário da pequena empresa não possui familiaridade, e também interesse, e apenas utilizam contadores para realizar a contabilidade. Assim, o empresário não acompanha o desenvolvimento do sistema. Isto representa um ponto negativo (MOTTA, 2000), o gerenciamento de custos é um instrumento administrativo, que deveria ser responsabilidade de ambos,

principalmente do contador que não faz parte da esfera onde se processa a atividade industrial ou comercial.

Com a evolução econômica e o aumento da competitividade, o setor de serviços passou a buscar novos conceitos em gerenciamento, para que pudesse acompanhar a evolução do mercado, cada vez mais exigente. Apesar das características diferentes em relação ao setor de manufatura, o setor de serviço vem buscando e adaptando conceitos utilizados com sucesso nessa área (MAUD; PAMPLONA, 2003).

A atual atmosfera econômica fez com que as organizações de serviço sentissem a necessidade de conhecer, controlar e gerenciar os custos com eficácia. Daí, a importância de se investir em programas voltados a reduzir os custos de produção. Despesas que, com alguns cuidados, muitas vezes poderiam ser facilmente evitadas ou pelo menos diminuídas, com frequência acabam por vincular o custo final dos produtos e/ou serviços. De modo geral, os controles de custos em organizações de serviços têm alguns pontos em comum com aqueles praticados nas indústrias. Estas questões são de ordem de produção (LINS; SILVA, 2005), margem de contribuição e ponto de equilíbrio, passível de aplicação em muitas organizações de serviços.

As organizações do setor serviços encontram as mesmas dificuldades (COOPER KAPLAN, 1991) gerenciais que as indústrias. A diferença reside no fato de que a indústria há muito tempo preocupa-se em custear seus produtos, enquanto organizações do setor serviços têm expressado essa preocupação nos últimos tempos. As organizações de serviços trabalhavam com um sistema de controle de gerenciamento por centro de custos de responsabilidade ou departamentos, onde o desempenho era medido comparando-se o orçado e o realizado, isto é, uma ótica inteiramente financeira. Esse tipo de controle (COOPER; KAPLAN, 1991) sintoniza-se com a premissa de que a maioria dos custos das organizações é fixa, e que estes custos estão comprometidos antes do uso. Tem-se a necessidade de controlar financeiramente a execução dos gastos. Como as organizações de serviços são complexas e diversificadas, quando é utilizado este tipo de controle, não é possível custear produtos, serviços e clientes.

Em razão, da inexistência de estoques (LINS; SILVA, 2005), as organizações de serviços não têm grandes preocupações com os custos de seus serviços e clientes; muitas delas jamais tiveram algo que pudesse ser chamado efetivamente de sistemas de custos, dispondo, na maioria dos casos, apenas de sistemas de controle financeiro. Mesmo sabendo-se que os serviços não são estocáveis (ATKINSON *et al.*, 2008), os sistemas de contabilidade proporcionam uma série de relatórios financeiros com exigências de avaliar o estoque. Em muitos casos, há exigências de relatórios financeiros com estruturas próprias. Na verdade, esses relatórios não servem para o gerenciamento da organização, que necessita manter outro sistema contábil em paralelo.

Nas organizações de serviços (LOVELOCK; WRIGHT, 2006) os recursos são fornecidos previamente. Assim, os recursos é que fornecem a capacidade necessária para atender os clientes em um determinado período. As flutuações da demanda não influenciam tanto no consumo de recursos pelas atividades executadas durante esse determinado período. Em serviços, a principal forma de apuração de custos é a ordem de serviço. Ou seja, a ordem de produção tem sua aplicação mais voltada para fabricação de itens de determinadas especificações, na maioria dos casos exclusiva, como por exemplo, um vestido feito por encomenda. A ordem de serviço (LINS; SILVA, 2005) mantém as mesmas características da ordem de produção, no sentido da exclusividade parcial ou total da execução.

Os serviços de uma organização de auditoria são exemplos da utilização da ordem de serviço. Cada cliente é identificado por uma ordem de serviço, a qual é debitada por todos os custos relacionados com a prestação do serviço, especialmente por horas destinadas ao trabalho pela equipe de auditores responsáveis pela execução. A maior parte dos custos das organizações de serviços

(ATKINSON *et al.*, 2008) é dificilmente associada ao produto final ou algum cliente. Nesse caso, é fundamental que seja realizada uma vasta análise dos processos e das atividades, objetivando estabelecer um critério correto de alocação dos custos aos produtos e clientes. Com uma análise cuidadosa (GRÖNROOS, 2003; ATKINSON *et al.*; 2008), dos processos, pode-se entender o que é necessário e o que está travando ou onerando o processo. O bom gerenciamento dos custos também está associado à produtividade nos serviços. O investimento em melhoria da qualidade desencadeia um ciclo positivo de percepção e satisfação do cliente, favorecendo a melhoria das vendas e o aumento da rentabilidade. A alta de qualidade dos serviços (GRÖNROOS, 2004), mesmo absorvendo recursos financeiros, não custa mais. Caso contrário, ocorre retrabalho e, são gerados gastos de recuperação de clientes, desperdício de tempo, incorrendo em altos custos para a organização.

Cooper e Kaplan (1991), analisando a avaliação dos problemas encontrados nas organizações de serviços, sugerem a aplicação da metodologia baseada em atividades (ABC). As informações resultantes do uso do ABC podem fornecer aos gestores subsídios para o aperfeiçoamento da gestão da organização, por meio da análise de suas atividades. Com a aplicação do ABC, a organização, poderá desenvolver oportunidades para rever suas operações e estratégias. Os principais (LOVELOCK; WRIGHT, 2006) custos associados ao serviço podem ser classificados em dois tipos:

- *Custos financeiros*: Ao as despesas com deslocamento até o local da prestação do serviço, estacionamento, alimentação e outros que geram um total adicional ao preço do serviço original;
- *Custos não financeiros*: Comporta o tempo, o desconforto, o envolvimento do cliente na produção do serviço, encargos como o desgaste físico e mental e experiências sensoriais indesejadas. Serviços que dependem muito da confiança podem causar custos psicológicos atrelados à ansiedade. São agrupados em quatro categorias: custos temporais do serviço, custos físicos do serviço, custos psicológicos do serviço e custos sensoriais do serviço. Além disso, devem ser analisadas as falhas no serviço, que acabam causando novos custos para o cliente, como por exemplo, perda de tempo, novos deslocamentos e esforço extra (despendido) para resolver o problema.

Deste modo, é importante avaliar corretamente os preços a serem praticados e procurar reduzir ao máximo os custos associados para o cliente, diminuindo assim o custo total do serviço para o mesmo.

O conhecimento exato dos custos, com uma medição correta e um controle perfeito, passa a ser uma necessidade nas organizações, seja de produto ou serviços, para que seus gerentes possam tomar decisões estratégicas e, logo, fazer melhor uso dos recursos organizacionais. Para gerar informações úteis à gestão, se deve buscar o método de custos mais adequado as peculiaridades de cada organização. No caso das organizações de serviço, o método ABC seria adequado para ser utilizado, pois seus custos são praticamente todos indiretos. As considerações apresentadas neste tópico, de revisão da literatura, reforçam a importância da aplicação de métodos de custeio, adequadas em organizações de pequeno porte, prestadoras de serviços.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo caracteriza-se como um estudo de caso. Quanto às técnicas de pesquisa, foram examinados os dados relevantes a identificação da empresa, ramo de atividade, capital, número de funcionários e descrição de seus produtos e serviços, análise de balancetes e relatórios gerenciais, além de periódicos, livros, teses e outros para a fundamentação teórica. Os objetivos das entrevistas foram: identificar problemas gerais e específicos os quais podem estar comprometendo o bom desempenho das atividades da empresa, conhecer o funcionamento, suas dificuldades, problemas e como eles podem influenciar no gerenciamento dos custos, acompanhou-se a execução de cada atividade, com o objetivo de ver o produto final, neste caso a entrega do serviço. Na interpretação dos dados buscou-se

analisar e interpretar com o intuito de atingir o objetivo deste estudo: desenvolver uma proposta de gerenciamento de custos fundamentado no método ABC para as pequenas empresas prestadoras de serviços.

3. 1. Desenvolvimento da Proposta

Apresenta-se uma proposta e sua aplicação com a intenção de fornecer melhor suporte do gerenciamento de custos das pequenas empresas prestadoras de serviços.

3.1.1. Início

Nesta etapa define-se junto à diretoria a finalidade do projeto. Sendo primordial o comprometimento e envolvimento da diretoria com o projeto a ser desenvolvido. Aqui são definidos os objetivos da empresa para com o uso do ABC, bem como os recursos necessários para a implantação da sistemática.

3.1.2. Reconhecimento das atividades desenvolvidas na realização das tarefas

Este passo consiste em mapear as principais atividades desenvolvidas na empresa. O mapeamento das atividades é um dos principais passos para a determinação dos custos das atividades de uma empresa por possibilitar a descrição, de forma sistêmica, da estrutura e das principais etapas do consumo de recursos.

O levantamento e identificação (ZVIRTES, 2002) das atividades têm seu desenvolvimento baseado nas seguintes etapas:

- a) Análise das atribuições de cargo e procedimentos da qualidade - Esta análise serve para proporcionar uma visão inicial dos processos centrais desenvolvidos pela empresa, e quais tarefas e por quem é realizada. Além disso, podem ser utilizados como outras fontes de informação, caso existam, fluxogramas operacionais e organogramas.
- b) Execução das tarefas - na observação e execução das tarefas é muito importante coletar dados a respeito de: quais tarefas são realizadas (duração e com que frequência); locais onde se realizam; responsável pela tarefa; se a execução destas tarefas pode comprometer outras pessoas; tipo de treinamento recebido pelos operadores para execução das tarefas.
- c) Entrevistas com funcionários - essas entrevistas possibilitam caracterizar quais tarefas são obrigações de cada um. Além disso, as entrevistas permitem associar as tarefas às quantidades de tais recursos comprometidos em cada etapa.
- d) Questionário de tarefa - por meio de sua aplicação se pode conseguir a avaliação mais concisa de quais tarefas cada funcionário desempenha. Obtêm-se, ainda a relação do tempo total de trabalho de cada funcionário pelo tempo gasto por cada um no desempenho das tarefas.
- e) Elaboração de um dicionário de tarefas - O dicionário de atividades é uma descrição objetiva da forma como ocorre o processo da atividade com a finalidade de padronizar o entendimento do que seja cada atividade. Desta forma, qualquer pessoa poderá analisar o mapa de atividade e, por meio do dicionário, interpretar o significado e sua importância. O dicionário elaborado pode obedecer aos seguintes passos: departamento, processo, tarefa, descrição da tarefa.

3.1.3. Mapeamento e identificação dos processos

Esta etapa exige atenção por parte de quem estiver manipulando os dados e, é primordial conhecer a organização do trabalho para desta forma, conseguir mais acuidade no levantamento dos

dados. E esse conhecimento da organização do trabalho envolve o entendimento de todos os processos desenvolvidos na empresa, além dos procedimentos de trabalho, instalações, maquinários utilizados.

3.1.4. *Separar custos (direto e indireto)*

Consiste em classificar os recursos consumidos em diretos e indiretos, em relação aos objetos de custos.

3.1.5. *Identificação e levantamento dos recursos consumidos pelas tarefas*

O passo inicial antes da execução dessa tarefa é saber como a empresa trata a questão dos custos. A verificação destes recursos pode ser conseguida por meio de anotações feitas no levantamento das tarefas ou por meio de entrevistas com as pessoas que estão diretamente envolvidas na sua execução. Procurando caracterizar todo tipo de recurso consumido, como o número de funcionários, área utilizada, entre outros.

3.1.6. *Identificação e determinação dos direcionadores de atividades*

A determinação dos direcionadores de recursos baseia-se na definição dos critérios pelos quais estes são consumidos pelas tarefas, isto é, de parâmetros que refletem a quantidade de determinado recurso que é utilizado por uma tarefa. Os dados sobre os direcionadores podem, por exemplo, ser alcançados por meio de entrevistas com o (s) responsável (is) pelo (s) setor (es), quantidade de funcionários, informações de consumo (de água, energia elétrica, telefone, etc.). Deve-se tomar o cuidado ao se optar pelos direcionadores mais adequados, tendo em vista que estes conduzirão às atividades de todos os recursos consumidos na empresa, em seguida, refletirão nos objetos de custos.

3.1.7. *Cálculo do custo da atividade*

Nesta etapa, se tem condições de identificar quanto cada atividade custa para a empresa. Todos os recursos consumidos já foram rastreados por meio de direcionadores de custos. A importância do detalhamento desta fase é salientada por meio de planilhas individualizadas, separando-se os recursos consumidos.

3.1.8. *Medição de custo do serviço*

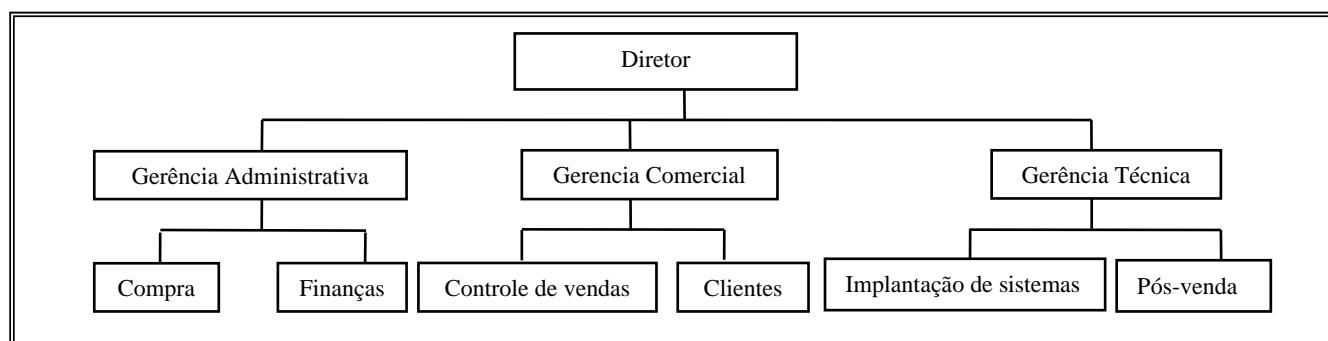
Para medir o custo do serviço, tomam-se como base os dados coletados nas etapas anteriores. A sincronia na realização de todas as etapas possibilita então associar de forma adequada o cálculo do custo do serviço. O cálculo envolvente a alocação dos objetos de custos aos custos diretos e indiretos. Os primeiros são diretamente incluídos no cálculo do custo dos serviços prestados, uma vez que são prontamente identificados, enquanto os outros são conferidos ao custo do produto pelas atividades. Além disso, é necessário identificar os possíveis direcionadores de atividades a partir de averiguações junto às pessoas que participam diretamente no processo. Cabe ao ABC rastrear os custos indiretos.

A proposta de sistemática de gerenciamento de custos pode ser utilizada pelas demais organizações de serviços, desde que atendam as peculiaridades de cada uma, sendo preciso devidas adaptações. Para o sucesso da sistemática, fundamentada no método ABC, é importante a exatidão das informações, bem como o comprometimento das pessoas envolvidas na empresa. A seguir é apresentado o estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços.

3.2. Aplicação da proposta - estudo de caso. Estrutura Organizacional

A Figura 3 mostra a estrutura organizacional, proposta para empresa estudada. Na realidade alguns funcionários cumprem atividades que não são relacionados à sua função.

Figura 3. Estrutura organizacional proposta a empresa



Fonte: Pesquisa

Em uma empresa pequena (BATALHA, 2008) as pessoas podem ser responsáveis por várias atividades, à medida que ela cresce tende haver uma clara divisão das tarefas, com a criação de diferentes departamentos e uma hierarquia entre os cargos. A estrutura organizacional facilita a tomada de decisão, a coordenação e o controle sobre a realização das tarefas necessárias para atingir os objetivos de cada empresa.

3.2.1. Início

Inicialmente, definiu-se junto à diretoria a finalidade do trabalho, isto é, identificar, mensurar e alocar os custos na atividade implantação de sistemas. A utilização do ABC na empresa visa preencher a carência de informações gerenciais de custos. E esta é realizada com base nos relatórios contábeis, onde, muitas vezes, não reproduzem a realidade da empresa, induzindo tomadas de decisões ineficientes.

3.2.2. Reconhecimento das atividades desenvolvidas na realização das tarefas

O reconhecimento das atividades (operações) foi obtido junto aos funcionários, os quais explicaram as tarefas por eles executadas, e, num segundo momento, fez-se o agrupamento dessas tarefas em atividades, conforme o Quadro 1.

Quadro 1. Atividade analisadas

Centro de custos	Atividade analisada
Diretor/proprietário	Coordenar e supervisionar atividades da empresa, visitar e negociar com organizações para prestar assessorias e consultorias, atender clientes para solução de problemas, buscar, processar e divulgar informações.
Gerência administrativa	Gerir o pessoal
Setor de compras	Gerir compras, conferir notas fiscais para pagamento planejar e programar a instalação de sistemas, pagar fornecedores e despesas, fazer demonstrações.
Setor de finanças	Gerir finanças, receber de clientes.
Gerência comercial	Formular contratos de manutenção, vender sistemas, visita a clientes, prospecção de clientes, vender treinamento e cursos.
Gerência técnica	Realizar a entrega, Liberar versão atualizada de sistemas, atender clientes pessoalmente, via telefone ou <i>on-line</i> .

Fonte: Pesquisa

O resultado obtido por meio das entrevistas e observações serviu de base para a realização do dicionário de atividades. No Quadro 2, mostra-se detalhadamente o dicionário das atividades.

Quadro 2. Dicionário de atividades

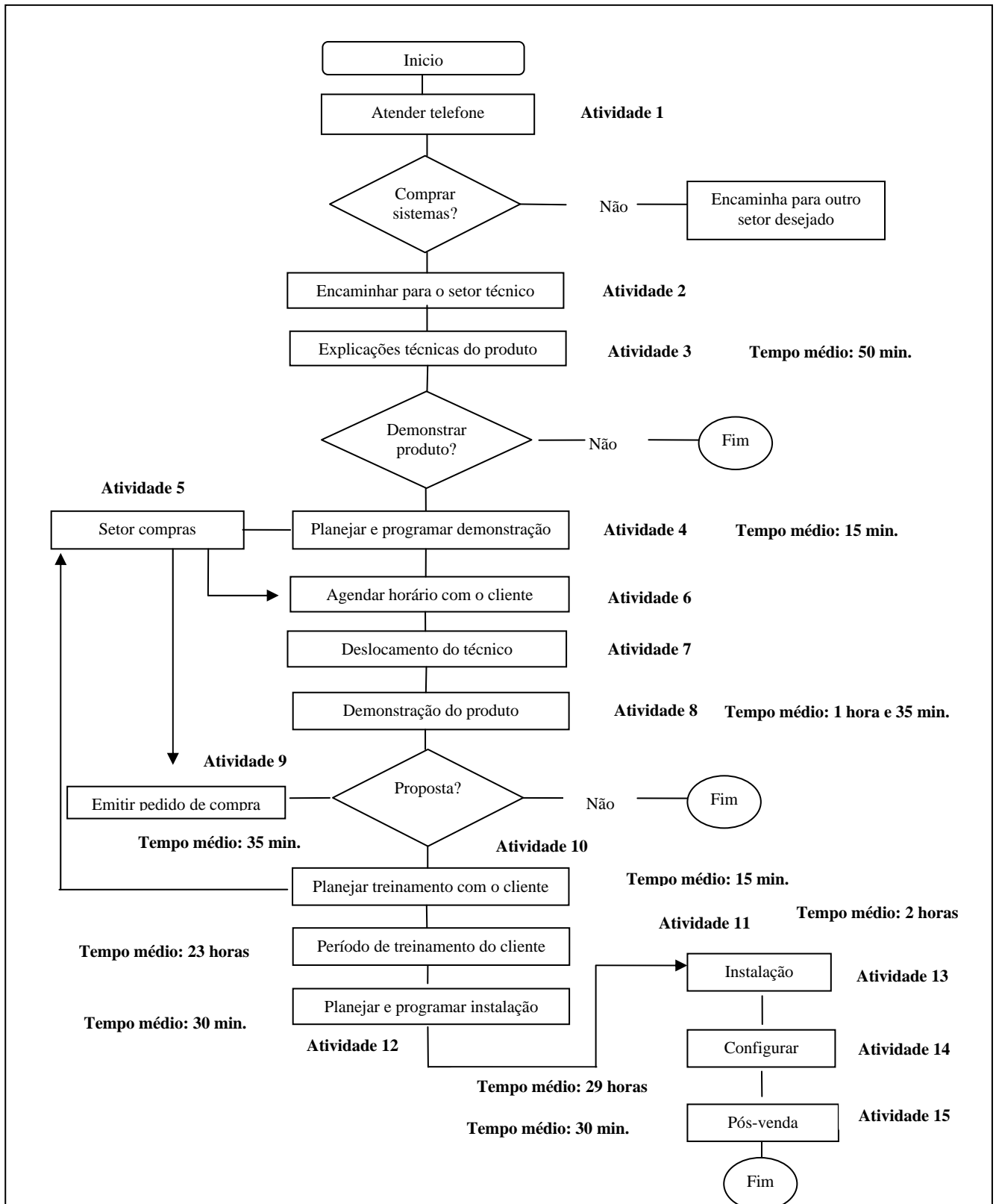
Atividade	Descrição da atividade
1 - Coordenar e supervisionar atividades da empresa (CSAE)	Supervisionar todas as atividades das gerencias e dos funcionários.
2 - Visitar e negociar com organizações para fornecer assessoria e consultorias (VNFC)	Visitar, periodicamente, os clientes e fornecer suporte dos sistemas implantados.
3 - Atender clientes <i>via</i> telefone ou pessoalmente para resolver problemas (ACRP)	Prestar informações, pessoalmente ou <i>via</i> telefone, com os clientes visando soluções de problemas.
4 - Buscar, processar e divulgar informações (BPDI)	Buscar novas parcerias, estabelecer contatos, prestar informações dos serviços oferecidos pela empresa, apresentar e processar proposta a futuros clientes.
5 - Gerir o pessoal (GP)	Contratar e controlar pessoal contratado (registrar funcionários e lançar nas CNTPS), elaborar folha de pagamento e comprovantes de rendimentos, rescindir contratos trabalhistas, controlar e recolher encargos trabalhistas.
6 - Gerir compras (GC)	Fazer pedidos e receber sistemas, elaborar ordem de compra, reservas de passagem e hotéis, conferir sistemas recebidos, pagamento de todas as despesas operacionais da empresa.
7 - Conferir notas fiscais para pagamento (CNFP)	Visa conferir os lançamentos referentes á aquisição de sistemas para verificar a veracidade dos saldos.
8 - Pagar fornecedores e despesas (PFD)	Permitir o pagamento dos fornecedores e despesas da empresa, caso o registro de entrada tiver sido processado perfeitamente.
9 - Planejar e programar a implantação de sistemas e comunicar aos técnicos (PPIST)	Define a data a qual será implantado o sistema, e também comunica ao técnico responsável.
10 - Fazer demonstração (FD)	O setor organiza e programa todo o evento com a participação do (s) técnico (s).
11 - Gerir finanças (GF)	Analisar e contabilizar os documentos, emitir relatórios financeiros e cheques, conciliar contas bancárias, emitir e receber notas fiscais, fazer recebimento e pagamento, assinar documentos, recolher encargos.
12 - Receber de clientes (RC)	Recebimento e atendimento, de clientes, no caixa em função das vendas de sistemas realizados à vista ou a prazo.
13 - Formular contratos de manutenção (FCM)	Acompanhar e formular contratos de manutenção.
14 - Vender sistemas (VS)	Venda de sistemas ao cliente, é realizada pelo gerente comercial.
15 - Visitar clientes (VC)	Visitar, periodicamente, para negociar descontos ou novas propostas.
16 - Prospecção de clientes (PRC)	Identificar e buscar novos clientes no mercado
17 - Vender treinamento e cursos (VTC)	Negociar e realizar a venda de treinamento e cursos na área de serviços de informática.
18 - Implantar sistemas (fazer entrega) (FE)	Implantar o sistema adquirido pelo cliente.
19 - Liberar versão atualizada de sistemas (LVAS)	Etapa onde se realiza a pós-venda refere-se ao suporte técnico e manutenção do sistema.
20 - Atender clientes (AC)	Etapa onde se realiza a pós-venda refere-se ao suporte técnico e manutenção do sistema.

Fonte: Pesquisa

3.2.3. Mapeamento da atividade “implantar sistemas (fazer a entrega)”

A Figura 6 apresenta as etapas e detalhadas e a duração na atividade “implantar sistemas (fazer a entrega)”. O processo da atividade inicia-se quando o cliente vai até a empresa ou entra em contato *via* telefone (Atividade 1). Sendo, a atividade 15 (pós-venda), a atividade final.

Figura 4. Fluxograma do processo de “entrega do produto (implantação de sistema)”



Fonte: Pesquisa

3.2.4. Separar custos

Os custos diretos compreendem despesas: com o pessoal, aluguel, combustíveis e lubrificantes, material de copa, material de limpeza e higiene, reproduções de documentos, postais, água, energia

elétrica, jornais, e revistas, material de expediente, serviços prestados por terceiros, telefone e *internet*, com viagem, honorários contábeis, depreciação, outras amortizações, comissões e despesas bancárias, multas diversas, outras despesas administrativas e tributos federais.

Quanto aos indiretos: licença de uso, contratos de atualização, comissões e consultorias. É importante salientar que o item “despesa com o pessoal” tem como composição: salários e ordenados, provisões e encargos sobre férias e 13º salário, encargos sobre salários e ordenados, assistência medica/odontológica/social e alimentação.

3.2.5. Identificação e levantamento dos recursos consumidos pelas tarefas

Na definição dos direcionadores de recursos foram analisados, juntamente com os funcionários, cada um dos recursos e as atividades que foram consumidos. Os relatórios contábeis não apresentavam os valores separados em centro de custos, o que dificultou no estudo a alocação desses gastos às atividades. O item “despesa com o pessoal” consome 50,70% dos das despesas totais da empresa, e 65,45% dos custos são considerados indiretos.

Definidas as atividades, os objetos de custos e a separação dos custos em indireto e direto, passa-se identificar quais são os possíveis direcionadores de custos a serem utilizados na aplicação da proposta, segundo o Quadro 3.

Quadro 3. Direcionadores de recursos identificados na empresa

Recurso	Direcionador de recursos
Despesas de pessoal	Número de horas (tempo)
Aluguéis	Metragem (m ²)
Combustíveis e lubrificantes	Quilômetros rodados
Material de copa	Índice de utilização
Material de limpeza e higiene	Estimativa de utilização (número de horas)
Reproduções de documentos	Índice de utilização
Despesas postais	Número de postagens
Água	Estimativa de consumo
Energia elétrica	kWh
Jornais e revistas	Alocação direta a atividade
Material de expediente	Estimativa de utilização (nº de horas trabalhadas)
Serviços prestados por terceiros	Alocação direta a atividade
Telefone e <i>Internet</i>	Alocação direta a atividade ou índice de utilização
Despesas com viagem	Alocação direta a atividade ou % de utilização com diárias (R\$)
Honorários contábeis	Alocação direta a atividade
Depreciação	Alocação direta a atividade
Outras amortizações	Alocação direta a atividade
Comissões e despesas bancárias	Alocação direta a atividade
Multas diversas	Alocação direta a atividade
Outras despesas administrativas	Alocação direta a atividade
Tributos	Alocação direta a atividade

Fonte: Pesquisa

Os direcionadores de recursos determinados serviram de base para rastrear os recursos às atividades e os direcionadores de atividades para rastrear os custos das atividades aos objetos de custos.

3.2.6. Identificação e determinação dos direcionadores de atividades

Utilizou-se como base para a identificação destes direcionadores a descrição das atividades apresentadas no Quadro 2 (Dicionário de atividades). Foi analisado suas causas, possibilitando desta forma identificar os possíveis direcionadores de atividade. Esta etapa é demonstrada no Quadro 4.

Quadro 4. Direcionador de atividades

Atividade	Direcionadores de atividades
1. Coordenar e supervisionar atividades da empresa (CSAE)	Tempo gasto para supervisionar e coordenar
2. Visitar e negociar com organizações para fornecer assessoria e consultorias (VNFC)	Quantidade de vistas
3. Atender clientes <i>via</i> telefone ou pessoalmente para resolver problemas (ACRP)	Número de atendimentos
4. Buscar, processar e divulgar informações (BPDI)	Tempo despendido
5. Gerir o pessoal (GP)	Número de funcionários contratados
6. Gerir compras (GC)	Número de pedidos
7. Conferir notas fiscais para pagamento (CNFP)	Número de notas fiscais
8. Pagar fornecedores e despesas (PFD)	Quantidade de fornecedores e despesas
9. Planejar e programar a implantação de sistemas e comunicar aos técnicos (PIST)	Número de sistemas a serem implantados
10. Fazer demonstração (FD)	Horas de demonstração por sistema
11. Gerir finanças (GF)	Tempo despendido
12. Receber clientes (RC)	Número de pedidos de compra
13. Formular contratos de manutenção (FCM)	Número de contratos em andamento
14. Vender sistemas (VS)	Quantidade de sistemas vendidos
15. Visitar clientes (VC)	Número de clientes visitados
16. Prospecção de clientes (PRC)	Quantidade de novos clientes
17. Vender treinamento e cursos (VTC)	Quantidade de contratos fechados
18. Fazer entrega (FE)	Número de sistemas vendidos
19. Liberar versão atualizada de sistemas (LVAS)	Quantidade de atualizações efetivadas
20. Atender clientes (AC)	Número de atendimentos externos

* Contando o número de clientes inadimplentes

Fonte: Pesquisa

O custo de cada incidência do evento utilizado como direcionador de atividades é medida aceitável para nortear oportunidades de melhoria.

3.2.7. Cálculo dos custos das atividades

A Tabela 1 resume a alocação dos custos às atividades, percebe-se que a atividade “fazer entrega” (implantar sistemas) consome 13,64% dos recursos.

Tabela 1. Alocação dos custos as atividades de implantar sistemas

Recurso	Atividades						
	1 - CSAE	2 - VNFC	3 - ACRP	4 - BPDI	5 - GP	6 - GC	7 - CNFP
Despesas com o pessoal	1.737,63	476,82	1.893,72	313,25	531,97	287,43	157,18
Aluguel	162,00	162,00	162,00	162,00	162,00	162,00	162,00
Combustíveis e lubrificantes	55,04	172,00	147,69	197,08	-	-	-
Material de copa	4,54	-	5,09	-	5,09	5,09	4,65
Material de limpeza e higiene	55,04	-	-	-	11,97	-	-
Reproduções de documentos	21,44	-	-	-	34,58	26,14	-
Despesas postais	-	-	-	15,98	-	23,66	-
Água	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98
Energia elétrica	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94
Jornais, e revistas	36,98	-	36,98	-	36,98	36,98	36,98
Material de expediente	6,35	-	-	-	6,35	6,35	6,35
Serviços prestados por terceiros	45,00	-	45,00	-	45,00	45,00	45,00
Telefone e <i>Internet</i>	40,12	40,12	210,36	110,22	68,74	68,74	40,12
Despesas com viagem	-	134,00	168,00	158,03	-	-	-
Honorários contábeis	-	-	-	-	157,00	157,00	157,00

Depreciação	-	29,10	28,36	29,10	28,36	28,36	-
Outras amortizações	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58
Comissões e despesas bancárias	-	-	-	-	-	-	-
Multas diversas	-	-	-	-	-	-	-
Outras despesas administrativas	-	9,84	-	12,58	45,01	42,19	-
Tributos	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58
Total (R\$)	2.212,22	1.071,96	2.745,28	1.046,32	1.181,13	937,02	657,36
Total (%)	6,84	3,31	8,49	3,24	3,65	2,90	2,03

Continua

Recurso	Atividades						
	8 - PFD	9 - PPIST	10 - FD	11 - GF	12 - RC	13 - FCM	14 - VS
Despesas com o pessoal	154,70	137,59	1.004,89	311,58	615,46	342,63	1.179,26
Aluguel	162,00	162,00	162,00	162,00	162,00	162,00	162,00
Combustíveis e lubrificantes	44,88	-	268,00	44,15	-	-	310,25
Material de copa	-	4,52	-	5,09	5,09	5,09	-
Material de limpeza e higiene	-	-	-	11,25	11,38	-	-
Reproduções de documentos	-	19,80	-	32,58	32,58	31,55	13,25
Despesas postais	22,58	-	-	23,58	-	-	19,58
Água	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98
Energia elétrica	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94
Jornais, e revistas	-	36,98	-	36,98	-	36,98	39,26
Material de expediente	-	6,35	-	6,35	6,35	6,35	-
Serviços prestados por terceiros	-	45,00	-	45,00	45,00	45,00	45,00
Telefone e <i>Internet</i>	40,12	72,47	40,12	72,58	75,08	40,12	84,58
Despesas com viagem	-	-	168,20	73,25	-	-	111,00
Honorários contábeis	157,00	-	-	157,00	-	-	-
Depreciação	-	28,36	29,10	28,36	-	38,36	29,18
Outras amortizações	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58
Comissões e despesas bancárias	365,47	-	-	365,47	-	-	-
Multas diversas	8,49	-	-	12,97	-	-	-
Outras despesas administrativas	-	-	12,14	14,08	48,74	58,14	-
Tributos	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58
Total (R\$)	1.003,32	561,15	1.732,53	1.450,35	1.049,76	814,30	2.041,44
Total (%)	3,10	1,74	5,36	4,48	3,25	2,52	6,31

Continua

Recurso	Atividades						Total (R\$)
	15 - VC	16 - PRC	17 - VTC	18 - FE	19 - LVAS	20 - AC	
Despesas de pessoal	840,90	631,82	717,15	2.573,68	285,33	2.203,10	16.399,09
Aluguéis	162,00	178,50	178,50	178,50	178,50	178,50	3.322,50
Combustíveis e lubrificantes	292,08	281,11	305,07	315,44	-	378,98	2.811,77
Material de copa	-	-	-	5,09	5,09	5,09	59,52
Material de limpeza e higiene	-	-	-	-	10,22	-	111,01
Reproduções de documentos	-	-	13,25	7,10	13,25	-	245,52
Despesas postais	-	-	23,14	-	-	-	128,52
Água	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	5,98	119,60
Energia elétrica	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	31,94	638,80
Jornais, e revistas	-	-	39,26	-	39,26	-	413,62
Material de expediente	-	-	4,25	-	6,35	5,10	66,50
Serviços prestados por terceiros	-	-	45,00	897,41	45,00	-	1.437,41
Telefone e <i>Internet</i>	-	72,01	84,25	65,14	-	547,88	1.772,77
Despesas com viagem	287,11	168,60	101,04	298,01	-	314,11	1.981,35
Honorários contábeis	-	-	-	-	-	-	785,00
Depreciação	-	29,22	29,22	-	28,36	29,22	412,66
Outras amortizações	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	5,58	111,60

Comissões e despesas bancárias	-	-	-	-	-	-	-	-	730,94
Multas diversas	-	-	-	-	-	-	-	-	21,46
Outras despesas administrativas	18,77	392,14	14,01	12,58	-	-	-	-	680,22
Tributos	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	4,58	91,60
Total (R\$)	1.648,94	1.801,48	1.602,22	4.414,18	659,44	3.710,06	32.273,32		
Total (%)	5,10	5,57	4,95	13,64	2,04	11,47	100		

Fonte: Pesquisa

A Tabela 2 mostra a alocação dos recursos somente na atividade “fazer entrega (implantar sistemas)”. Dentre as micro atividades destacam-se a “instalação”, “configurar o sistema” e “atender cliente (pós-venda)” consomem 75,07% dos recursos da atividade “fazer entrega”. Sendo a “atender cliente (pós-venda)” com maior percentagem (39%). Esse fato adverte que essas atividades merecem uma análise mais cuidadosa, para se constatar se existe consistência entre a alocação de atividade e seus custos.

Tabela 2. Alocação dos custos a atividade “fazer a entrega” (implantar sistema)

Recurso	Atividades								
	AT	EST	ETP	PPD	AHC	DT	DP	EC	PTC
Despesas de pessoal	3,10	1,97	7,84	3,14	3,14	24,00	389,66	9,14	
Aluguel	12,75	12,75	12,75	12,75	12,75	12,75	12,75	12,75	12,75
Combustíveis e lubrificantes	-	-	-	-	-	-	58,47	-	-
Material de copa	-	0,39	0,39	0,39	0,44	0,39	0,36	0,36	0,42
Material de limpeza e higiene	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,81
Reproduções de documentos	-	-	-	-	-	-	-	7,10	-
Despesas postais	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Água	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,44	0,42	0,42	0,44
Energia elétrica	2,28	2,28	2,28	2,28	2,28	2,28	2,28	2,28	2,28
Jornais e revistas	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Material de expediente	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Serviços prestados por terceiros	-	-	-	-	-	-	104,01	-	-
Telefone e <i>Internet</i>	4,65	4,65	4,65	9,67	4,65	-	-	4,65	-
Despesas com viagem	-	-	-	-	-	-	92,00	-	-
Honorários contábeis	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Depreciação	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Outras amortizações	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39
Comissões e despesas bancárias	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Multas diversas	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Outras despesas administrativas	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	-	-	1,29	1,25
Tributos	-	-	-	-	-	-	2,29	-	-
Total (R\$)	26,02	24,89	30,76	31,08	26,11	41,04	663,42	39,17	18,34
Total (%)	0,59	0,70	0,70	0,70	0,59	0,93	15,04	0,89	0,42

(Continua)

Recurso	Atividades					
	PETC	PPI	INS	COS	ATC	Total
Despesas de pessoal	60,40		408,77	574,55	1.087,97	2.573,68
Aluguel	12,75	12,75	12,75	12,75	12,75	178,50
Combustíveis e lubrificantes	-	-	58,47	-	198,50	315,44
Material de copa	0,39	0,36	-	0,39	0,41	5,08
Material de limpeza e higiene	0,81	0,81	0,79	0,79	0,82	11,15
Reproduções de documentos	-	-	-	-	-	7,10
Despesas postais	-	-	-	-	-	-
Água	0,44	0,42	0,42	0,44	0,44	5,98
Energia elétrica	2,28	2,28	2,28	2,28	2,30	31,94
Jornais, e revistas	-	-	-	-	-	-
Material de expediente	-	-	-	-	-	-
Serviços prestados por terceiros	94,73	-	199,93	214,74	284,00	897,41
Telefone e <i>Internet</i>	-	4,65	4,65	4,65	18,27	65,14
Despesas com viagem	-	-	92,00	-	114,01	298,01
Honorários contábeis	-	-	-	-	-	-
Depreciação	-	-	-	-	-	-
Outras amortizações	0,40	0,42	0,42	0,39	0,44	5,58
Comissões e despesas bancárias	-	-	-	-	-	-
Multas diversas	-	-	-	-	-	-
Outras despesas administrativas	1,25	1,26	-	-	1,28	12,58
Tributos	-	-	-	-	2,29	4,58
Total (R\$)	173,45	22,95	780,48	810,98	1.723,48	4.412,17
Total (%)	3,90	0,50	17,69	18,38	39,00	100,00

Onde: *AT* - atender telefone, *EST* - Encaminhar para o setor técnico, *ETP* - Explicações técnicas do produto, *PPD* - Planejar e programar demonstração, *AHC* - Agendar horário com o cliente, *DT* - Deslocamento do técnico, *DP* - Demonstração do produto, *EC* - Emitir pedido de compra, *PTC* - Planejar treinamento com o cliente, *PETC* - Período de treinamento do cliente, *PPI* - Planejar e programar instalação, *INS* - Instalação, *COS* - Configurar sistema, *ATC* - Atender clientes (Pós-venda).

Fonte: Pesquisa

Qualquer processo de produção, informação ou serviço, de uma organização, é formado de várias etapas, apenas algumas delas agregam valor ao produto ou serviço. Algumas etapas não agregam valor, mas são necessárias. Apesar disso, dependendo da forma como se procede nessas etapas, desperdiçam-se muitos recursos, tanto de tempo, quanto de materiais. Para uma organização ser lucrativa (SCHIFFAUEROVA; THOMSON, 2006; FACCIN, 2009) competitiva, reconhecida como referência de qualidade (ZU, 2009) e se converter num recurso altamente valioso para a comunidade, ela necessita: eliminar as etapas desnecessárias que não agregam valor ao produto ou serviço, modificar a forma de proceder nas etapas necessárias, procurando continuamente reduzir custos, sejam de tempo ou de materiais, buscando minimizar os custos envolvidos e melhorar a qualidade dos serviços prestados ou aos produtos oferecidos. Por outro lado, quando se fala em redução de custos, a grande maioria dos gestores foca-se nas etapas que agregam valor, porque elas são mais visíveis. Assim, acaba reduzindo custos que comprometem a qualidade do produto ou serviço, como comprar matérias primas e componentes mais baratos, contratar mão-de-obra mais barata e menos qualificada, etc.

3.2.8. Medição de custo do serviço

Identificou os custos das atividades aos objetos de custos, isto é, com a implantação do Sistema 1, 2, 3, 4 ou 5, Tabela 3. Observa-se que a implantação do Sistema 2 consome aproximadamente 26% (vinte e seis percentual) dos recursos gastos na empresa.

Tabela 3. Alocação dos custos para os sistemas (produto)

Atividades	Produtos					
	Sistema 1	Sistema 2	Sistema 3	Sistema 4	Sistema 5	Total
1 - CSAO	582,00	694,00	283,45	210,33	442,44	2.212,22
2 - VNFC	214,39	214,39	214,39	214,39	214,40	1.071,96
3 - ACRP	534,41	802,55	728,58	283,66	396,08	2.745,28
4 - BPDI	194,55	264,00	236,11	142,25	209,41	1.046,32
5 - GP	236,22	236,23	236,22	236,23	236,23	1.181,13
6- GC	187,40	236,18	192,15	155,29	166,00	937,02
7 - CNFP	152,08	167,76	131,47	86,55	119,50	657,36
8 - PFD	206,00	238,00	229,02	132,30	198,00	1.003,32
9 - PPIST	128,77	164,00	102,33	72,05	94,00	561,15
10 - FD	374,58	412,58	374,58	248,70	322,09	1.732,53
11 - GF	262,00	374,88	361,09	190,38	262,00	1.450,35
12 - RC	242,18	286,33	219,00	118,25	184,00	1.049,76
13 - FCM	149,03	219,01	189,35	87,20	169,71	814,30
14 - VS	478,00	634,00	369,38	215,06	345,00	2.041,44
15 - VC	356,94	335,00	335,00	287,00	335,00	1.648,94
16 - PRC	429,88	245,66	553,48	344,09	228,37	1.801,48
17 - VTC	794,16	404,03	404,03	-	-	1.602,22
18 - FE/LVAS	1.094,07	1.192,53	862,00	471,09	792,49	4.412,18
19 - LVAS	191,47	144,00	118,00	87,97	118,00	659,44
10 - AC	734,72	1.136,38	892,55	407,35	539,06	3.710,06
Total (R\$)	7.542,85	8.401,51	7.032,18	3.990,14	5.371,78	32.338,46
Total (%)	23,32	25,98	21,75	12,34	16,61	100,00

Fonte: Pesquisa

Foi calculado o custo do serviço (CS), conforme consta na Tabela 4.

Tabela 4. Custos dos sistemas

Elementos	Sist. 1	Sist. 2	Sist. 3	Sist. 4	Sist. 5	Total
Custos diretos						
Licença de uso	1.358,88	1.358,88	1.358,88	1.358,88	1.358,88	6.794,40
Contratos de atualização	1.569,00	1.569,00	1.569,00	1.569,00	1.569,00	7.845,00
Comissões	148,63	148,63	148,63	148,63	148,63	743,15
Consultorias	312,58	432,07	366	221,75	356	1.688,40
Total de diretos	3.389,09	3.508,58	3.442,51	3.298,26	3.432,51	17.070,95
Custos indiretos	7.542,85	8.401,51	7.032,18	3.990,14	5.371,78	32.338,46
Custo do Serviço (direto + indireto) (CS)	10.931,94	11.910,09	10.474,69	7.288,40	8.804,29	49.409,41
Total (%)	22,13	24,10	21,20	14,75	17,82	100,00

Fonte: Pesquisa

Os seguintes aspectos podem ser destacados no estudo: com a utilização da proposta é possível relacionar e classificar os gastos consumidos em custos indiretos e diretos. E, alocando os custos indiretos ao custo do serviço (CS) prestado por meio das atividades custeadas no valor de R\$ 32.338,46. A identificação dos custos diretos se dá de forma objetiva, porque não apropriada diretamente ao custo do serviço (CS).

4. CONCLUSÕES

As organizações têm necessidade de estarem preparadas para continuar competindo, o que mostra a necessidade de buscar alternativas para a permanência no mercado. Tornou-se meta comum, no atual ambiente de negócios, melhorar a eficiência e reestruturar a organização, voltando-a para

eficácia. Nesse contexto, as informações a respeito dos custos passaram a ser cada vez mais relevantes para apoiar e fundamentar o processo de tomada de decisão.

A proposta fundamentada no método ABC apresentada neste estudo tem por finalidade proporcionar informações úteis ao gerenciamento dos custos nas pequenas empresas de serviço. Este método permite a tomada de decisões e, desta forma, aumentar a produtividade, reduzir desperdícios e identificar as atividades que não agregam valor. Também se destacaram os seguintes aspectos: O custeio baseado em atividades mostra-se um método útil, capaz de atuar de forma positiva em problemas dos sistemas de custos, ou seja, ele atua diretamente nos processos organizacionais. Determina com exatidão o custo de bens ou serviços e melhora expressivamente a rentabilidade da empresa, desta forma o custeio ABC é imprescindível ao planejamento e controle dos custos. Identifica a causa real do custo para cada atividade, por meio dos geradores de custo, e por estes mensura e monitora cada atividade feita em prol dos bens ou serviços. E, também o resultado obtido com uso do ABC mostra o custo das atividades que agregam valor ao produto e as que não agregam, sendo este um procedimento importante para redução de custos que esteja orientado aos processos.

A utilização da proposta auxiliará a empresa, positivamente. No sentido de como enxergar os processos e atividades, resultando em informações relevantes para a empresa, possibilitando: visualizar os processos e atividades, medir o custo das atividades executadas, facilitar o exame da participação do custo das atividades no custeamento dos serviços, calcular com maior exatidão o custo dos objetos de custos (isto é, dos Sistemas 1, 2, 3, 4 e 5), oferecendo condições favoráveis à tomada de decisões.

Quanto às dificuldades encontradas na aplicação da proposta destaca-se a carência de controles. O sistema tradicional em uso não oferece tais informações e muito menos meios de controle para a identificação dos direcionadores. A carência de controles fez com que alguns recursos fossem alocados às atividades por meio de estimativas de consumo conforme as informações fornecidas nas entrevistas. Este direcionador não é preciso, contudo em função da situação gerencial da maioria das pequenas empresas de serviço foi o mais adequado no momento.

Portanto, o sistema ABC como uma ferramenta fundamental para uma empresa que almeja sobreviver no mercado concorrido, sabendo que o prazo para que essas continuem suportando os problemas gerados pela utilização do sistema tradicional de custo em um novo ambiente industrial está tronando-se problemático.

5. REFERENCIAS

- ATKINSON, A.A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.M. (2008): *Contabilidade gerencial*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 818 p.
- BATALHA, M.O (Organ.) (2008): *Introdução à engenharia de produção*. São Paulo: Campus.
- BORNIA, A.C. (2002): *Análise gerencial de custos: Aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman.
- BRIMSON, J.A. (1996): *Contabilidade por atividades: Uma abordagem do custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas.
- CESAROTTI, V.; SPADA, C. (2009): A systemic approach to achieve operational excellence in hotel services. *International Journal of Quality and Service Sciences*, V. 1, nº 1, p. 51-66.
- COHEN, S.; VENIERIS, G.; KAIMENAKI, E. (2005): ABC: Adopters, supporters, denier and unawares. *Managerial Auditing Journal*, V. 20, nº 9, p. 981-1000.
- COOPER, R.; KAPLAN, R.S. (1991): Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review*, V. 69, nº 3, p. 630-635.
- COTTON, W.D.J.; JACKMAN, S.M.; BROWN, R.A. (2003): Note on a New Zealand replication of the Innes et al. UK activity-based costing survey. *Management Accounting Research*, V. 14, nº 1, p. 67-72, 2003.

- DUGEL, P.U.; BIANCHINI, K. (2011): Development of an activity-based costing model to Evaluate physician office practice profitability. *Ophthalmology*, V. 118, nº 1, 203-231.
- DUH, R.R.; LIN, T.W.; WANG, W.Y.; HUANG, C.H.. (2009): The design and implementation of activity-based costing: A case study of a Taiwanese textile company. *International Journal of Accounting and Information Management*, V. 17, nº 1, p. 27-52.
- FACCIN: Como ganhar dinheiro no meio dessa guerra de preços – 3ª parte Disponível em: <<http://www.faccin.com.br/artigos-faccin/como-ganhar-dinheiro-guerra-precos-p-3.html>> Acesso em: 04 jan. 2009.
- FREYENS, B. (2006): Measures of training costs in Australia. *Management Research News*, V. 29, nº 8, p. 495-511.
- GRÖNROOS, C. (2003): *Marketing Gerenciamento e Serviços*. Traduzido por Arlete Simille Marques. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier.
- GUNASEKARAN, A.; MARRI, H.B.; GRIEVE, R.J. (1999): Justification and implementation of activity based costing in small and medium-sized enterprises. *Logistics Information Management*, V. 12, nº 5.
- HICKS, D.T. (1992): *Activity Based Costing for small and mid-sized businesses*. New York, Jon Wiley.
- HUGHES, A. (2005): ABC/ABM – activity-based costing and activity-based management a profitability model for SMEs manufacturing clothing and textiles in the UK. *Journal of Fashion Marketing and Management*, V. 9, nº 1, p. 8-19.
- HUSSAIN, M.; GUANASEKARAN (2001): Activity-based cost management in financial services industry. *Managing Service Quality*, V. 11, nº 3, p. 213-223.
- KALLUNKI, J.P.; SILVOLA, H. (2008): The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research*, V. 19, nº 1, p. 62-79.
- KELLERMANNNS, F.W; ISLAM, M. (2004): US and German activity-based costing: A critical comparison and system acceptability propositions. *Benchmarking: An International Journal*, V. 11, nº 1, p. 31-51.
- KOCAKÜLÂH, M. (2007): ABC implementation for the small service company. Activity Based Costing. *Cost Management*, V. 21, nº 2, p. 34-39, Mar/Apr.
- LINS, L.S.; SILVA, R.N.S. (2005): *Gestão empresarial com ênfase em custos: Uma abordagem prática*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- LOVELOCK, C.; WRIGHT, L. (2006): *Serviços: Marketing e gestão*. Saraiva: São Paulo.
- MAUAD, L.G.A.; PAMPLONA, E.O. (2003): ABC/ABM e BSC - Como essas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisão das empresas. *VIII Congresso Internacional de Custos*. Punta Del Leste, Uruguay, 26 a 28 de novembro.
- MOTTA, S.A. (1997): *Uma Contribuição para o estudo da Integração dos sistemas de custeio da qualidade e de custeio baseado em atividades*. 169f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Escola Federal de Engenharia de Itajubá, Itajubá.
- NAKAGAWA, M. (2000): *Gestão estratégica de custos: Conceitos, sistemas e implementação JIT/TQC*. 7 ed., São Paulo: Atlas.
- NAKAGAWA, M. (2008): *ABC: Custeio Baseado em Atividades*. 2 ed., São Paulo: Atlas.
- OLIVEIRA, D.P.R. (2006): *Administração de processos: Conceitos, métodos e práticas*. São Paulo: Atlas.
- PAIM, R.; CAULLIRAUX, H.M.; CARDOSO, R. (2008): Process management task: A conceptual and practical view. *Business Process Management Journal*, V. 14, nº 5, p. 694-723.
- PIERCE, B.; BROWN, R. (2006): Perceived success of costing systems: Activity-based and traditional systems compared. *The Journal of Applied Accounting Research*, V. 8, nº 1, p. 108-161.
- PIERCY, N.; RICH, N. (2009): High quality and low cost: the lean service centre. *European Journal of Marketing*, V. 43, nº 11/12, p. 1477-1497.
- RESNIK, P. (1990): *A bíblia da pequena empresa: Como iniciar com segurança sua pequena empresa e ser muito bem-sucedido*. São Paulo, Makron, McGraw-Hill.

- SCHIFFAUEROVA, A.; THOMSON, V. (2006): A review of research on costs of quality models and best practices. *International Journal of Quality & Reliability Management*, V. 23, nº 6, p. 647-669.
- SCRAMIM, F.C.; BATALHA, M.O.; FARIAS DE JESUS, C.D. (2002): Sistema informatizado para gestão de custos em laticínio de médio porte. *Revista Brasileira de Agroinformática*, Visçosa/MG, V. 4, nº 1, p. 13-27.
- ZU, X. (2009): Infrastructure and core quality management practices: How do they affect quality? *International Journal of Quality & Reliability Management*, V. 26, nº 2, p. 129-149.
- ZVIRTES, L. (2002): *Sistemática para apoiar a identificação e a quantificação dos custos associados às ações ergonômicas*. 117f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção - Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre.



Nara Medianeira Stefano

Economista e Bolsista de Doutorado em Engenharia de Produção/Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Editora do periódico *Iberoamerican Journal of Industrial Engineering – IJIE*. Atua nas seguintes áreas de pesquisa: gestão estratégica de custos, qualidade e produtividade, gestão e m serviços, Avaliação de ativos intangíveis. *Referee* de periódicos nacionais e internacionais.



Leoni Pentiado Godoy

Administradora, Mestrado e Doutorado em Engenharia de Produção/ Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). Coordenadora Substituta do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Pós-Graduação – disciplinas: Sistemas de Qualidade I e Qualidade em Serviços e Pesquisa Operacional na Graduação em Engenharia Mecânica, Administração e Economia. Líder dos Grupos de Pesquisa certificados pela UFSM: *Núcleo de Pesquisa em Engenharia de Produção – NUPEP e Sistemas de Gestão Empresarial*. Atua nas seguintes linhas de pesquisa: *Sistemas de Gestão da Qualidade e Processos; Sistemas de Gestão Empresarial*.