Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o *Activity Based Costing*

Nara Medianeira Stefano

Doutorado em andamento em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Campus Universitário. Trindade. Florianópolis/SC. CEP: 88040-900
E-mail: stefano.nara@gmail.com

Leoni Pentiado Godoy

Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Maria - UFSM
Faixa de Camobi, km 09. Campus Universitário, Sala 306. CAMOBI. Santa Maria/RS
CEP: 97105-900
E-mail: leoni_godoy@yahoo.com.br

Nelson Casarotto Filho

Doutorado em Engenharia de Produção, professor da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Campus Universitário. Trindade. Florianópolis/SC. CEP: 88040-900
E-mail: ncasarotto@brturbo.com.br

Artur Santa Catarina

Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Professor da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Campus Universitário. Trindade. Florianópolis/SC. CEP: 88040-900
E-mail: arturcatarina@gmail.com

RESUMO

Este estudo apresenta uma proposta de gerenciamento de custos fundamentada no *Activity Based Costing* (ABC) para pequenas organizações prestadoras de serviços, com o intuito de melhor gerenciar seus custos. A proposta foi desenvolvida em uma organização prestadora de serviços de assessoria e consultoria em informática e utilizada para a atividade “implantação de sistema (entrega do produto)”. Houve a necessidade de se conhecer os processos, as atividades e os recursos envolvidos para constituir os direcionadores de custos e calcular o custo do serviço. A conclusão mostra que a proposta fundamentada no método ABC é aplicável em pequenas organizações prestadoras de serviços, pelo fato de originar uma apuração de custos mais acurada e, com isso, fornecer informações adequadas para a tomada de decisões.

Palavras-chave: Serviços. Pequenas organizações. Custeio ABC.

**A proposal for cost management in small service organizations using activity
based costing**

ABSTRACT

This study aim to make a proposal for management costs based on Activity-based costing (ABC) to small organizations providing services to better manage their costs. The proposal takes place in an organization providing the assistance and advice in computers and was used for the activity “deployment system (delivery of product)”. There was a need to know the processes, activities and resources involved to be the targeted cost and calculate the cost of service. The conclusions show that the proposal based in ABC method is applicable to small organizations providing services because of cost ownership lead to more accurate and thus provide information for decision making.

Key Words: Services. Small organizations. Costs ABC.

1 INTRODUÇÃO

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 baixos custos. As informações a respeito dos custos passaram a ser cada vez mais relevantes para apoiar e fundamentar o processo de tomada de decisão. A necessidade de registrar as informações sobre as transações comerciais tem existido sempre que as pessoas se utilizam do sistema de trocas. Historiadores confirmam informes contábeis organizados há milhares de anos, encontrando registros que remontam às antigas civilizações, gravados em blocos de pedra.

Segundo Nakagawa (2002), o processo de se obter os custos no período da Revolução Industrial era todo fundamentado nos custos diretos. Girava em torno de mão-de-obra e matéria-prima, os custos indiretos não eram levados em consideração. Esta forma de se custear satisfazia as necessidades gerenciais por tratar-se de um só produto na linha de produção.

O progresso tecnológico e a abertura do mercado fizeram com que novos elementos fossem incorporados aos custos, afetando a sua apuração e tornando-a mais complexa, significando que na atualidade os sistemas de custos tradicionais não são tão eficazes para os gerentes tomarem suas decisões, pois proporcionam

informações estáticas, as quais servem mais para análises financeiras do que para decisões estratégicas da organização.

Para Scramim et al., (2002), a utilização dos sistemas de custeio norteia as decisões dos gestores, sendo importante para a sobrevivência das organizações. Várias são as metodologias de apuração de custos, sendo mais adotadas aquelas que consideram o custeio por: absorção, variável e por atividades (Custeio Baseado em Atividades - Activity Based Costing (ABC)).

Essa metodologia considera que as operações de uma organização 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 aos produtos, serviços e clientes. O custeio ABC é tanto aplicável a organização de serviços quanto à indústria, seja ela de grande ou pequeno porte.

Nesse contexto, o objetivo desse estudo é apresentar uma proposta para a análise dos custos em pequenas organizações prestadoras de serviço, sob a ótica do método ABC.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Custeio Baseado em Atividade - *Activity Based Costing* (ABC)

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi disseminado em trabalhos desenvolvidos pela General Electric no começo da década de 1960, nos Estados Unidos da América (KELLERMANN; ISLAM, 2004; HUGHES, 2005) e, segundo os autores, já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900.

Martins (2008) relata que um dos fatores responsáveis pelo interesse no ABC é o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, e tem como característica fundamental procurar reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos utilizados nos sistemas tradicionais.

Na concepção de Leone (2000), não existe concordância com relação ao surgimento do método. Duas são as vertentes; a primeira afirma que o método é

totalmente novo e a outra assegura que o critério ABC é antigo e parecido com os já existentes.

Vários trabalhos foram feitos e publicados acerca da aplicação do método ABC, como: GUNASEKARAN et al., (1999); CORRÊA (2002); ELLER (2002); ZVIRTES (2002); CAETANO (2003); COTTON et al. (2003); ROSA (2006); KALLUNKI e SILVOLA (2008); DUH et al., (2009). O ABC compõe-se de algumas variáveis que deverão estar claramente definidas para a aplicação do sistema. Na seqüência serão apresentadas algumas conceituações pertinentes ao método.

2.2 Atividades, direcionador de custo e recurso

Para Martins (2008), 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.

Nakagawa (2008) comenta que no nível de processo do método ABC, a análise das atividades mais relevantes requer um detalhamento muito grande que pode descer até a descrição de cada operação e tarefa, a fim de que todas as falhas do trabalho possam ser conhecidas e analisadas, porque só assim se chegará à conclusão de como se poderá eliminar ou minimizar atividades que não adicionam valor aos produtos, serviços e aos clientes.

O direcionador de custo é a forma pela qual os custos são atribuídos às atividades. No ABC, 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 constituem a 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 operações normais da organização (transformação de insumos em produtos), como no caso da depreciação, água, salários e energia elétrica. A quantidade de cada direcionador que está associada à atividade que se quer custear é denominada fator de consumo de

recursos.

2.3 Lógica de funcionamento do ABC

O ABC deve ser utilizado por organizações que desejam entender seus processos e suas atividades, que buscam rever a cadeia de valor com o objetivo de modificá-la, alterando e excluindo atividades que não agregam valor.

A organização é examinada sob a ótica do processo, desconsiderando a hierarquia das funções bem como a divisão de tarefas. Isso acontece, segundo Ching (2001), porque os produtos e serviços são produzidos, comercializados e entregues aos clientes a partir de processos e não por funções estáticas e departamentalizadas.

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, diminuindo os efeitos de arbitrariedade presentes no rateio dos custos overhead.

Hicks (1992) apresenta os seguintes passos para a implementação do método ABC: identificar e definir as atividades relevantes; organizar as atividades por centro de custos; identificar os principais elementos de custo; determinar a relação entre atividades e custos; identificar os direcionadores de custos para atribuir estes às atividades e estas aos produtos; estabelecer o modelo de fluxo de custos; selecionar as ferramentas adequadas à execução e planejamento deste em tempo real permitindo simular diversas situações úteis para a tomada de decisões; coletar dados necessários para direcionar o modelo, através da avaliação de entrevistas e estimativas de especialistas; estabelecer o modelo, o fluxo e progresso das bases de custeio com o uso de planilhas e/ou softwares de uso compreendido.

O processo de identificação das atividades e dos direcionadores deve ser feito cuidadosamente para que o sistema seja eficiente. O entendimento das atividades é que dará condições para determinar os critérios de como serão alocados os custos, pois a finalidade do custeio ABC é apropriar os custos às atividades executadas pela organização, de forma adequada aos produtos e/ou serviços, conforme a necessidade que cada um faz das atividades.

2.4 Custos em pequenas organizações de serviço

As pequenas organizações têm diversas desvantagens estruturais decorrentes de seu porte. Na maioria dos casos são pouco intensivas em capital e mais intensivas em mão-de-obra. Dificilmente possuem acesso a financiamentos de longo prazo e muitas vezes usam o capital próprio para realizarem investimentos, reduzindo o capital de giro. Não possuem economia de escala, o que não lhes permite enfrentar os altos custos relacionados à exportação de produtos, campanhas publicitárias, participação em feiras, treinamento de mão de obra (SOUZA, 1993).

O seu poder de barganha é pequeno porque, geralmente, têm baixo volume de compras, o que as impede de obter melhores preços e vantagens na compra de matérias-prima e componentes. A maior parte das pequenas organizações opera em mercados fortemente concorrenciais, com uma grande quantidade de concorrentes que possuem produtos semelhantes e processos produtivos relativamente comuns. As barreiras, tanto para a entrada de novas organizações no mercado quanto para a saída, são mínimas, acarretando em baixas margens de lucro.

Em se tratando da gestão nas pequenas organizações, essa é bem diferente em relação às grandes organizações, especialmente em termos de estrutura. Segundo Smallbone et al. (2008) e Xu et al. (2008), as pequenas organizações têm características distintas das grandes organizações e para tanto carecem ser administradas também de forma distinta. Resnik (1990) relata que grande parte das pequenas organizações tem tolerância muito pequena com relação a despesas inúteis ou improdutivas, de tal forma que o controle severo dos custos constitui um ponto crucial.

De modo geral, os controles de custos em organizações de serviços têm alguns pontos em comum com aqueles praticados nas indústrias. Estas questões, conforme Lins e Silva (2005), são de ordem de produção, margem de contribuição e ponto de equilíbrio, passíveis de aplicação em muitas organizações de serviços.

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 mantém as mesmas características da ordem de produção, no sentido da exclusividade parcial ou total da execução.

A maior parte dos custos das organizações de serviços é dificilmente associada ao produto final ou algum cliente. Para Grönroos (2004), com uma análise detalhada dos processos de serviço pode-se entender o que é necessário e o que está travando o processo. O bom gerenciamento dos custos também está associado à produtividade nos serviços.

Kaplan e Cooper (1998) argumentam que o uso do ABC em serviços pode fornecer subsídios para o aperfeiçoamento da gestão da organização, por meio da análise de suas atividades. Também, a organização poderá desenvolver oportunidades para rever suas operações e estratégias.

O conhecimento exato dos custos, seu perfeito controle e coerente medição, são necessidades sentidas pelas organizações, seja de produtos ou serviços, para que seus gestores possam adotar decisões estratégicas e, portanto, fazer melhor uso dos recursos organizacionais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo caracteriza-se como um estudo de caso. Conforme a interpretação de Mattar (2007), o estudo de caso pode envolver o exame de registros existentes, a observação da ocorrência do fato, entrevistas estruturadas e não estruturadas. Quanto às técnicas de pesquisa, foram examinados os dados relevantes à identificação da organização, ramo de atividade, número de funcionários e descrição de seus produtos e serviços, análise de balancetes e relatórios gerenciais.

Entrevistas foram realizadas para identificar problemas gerais e específicos que podem estar comprometendo o bom desempenho das atividades da organização; para conhecer o funcionamento e as dificuldades ou problemas, e como eles podem influenciar no gerenciamento dos custos. Também se acompanhou a execução de cada atividade, com o objetivo de ver o produto final, neste caso a entrega do serviço.

O desenvolvimento da proposta de gerenciamento de custos da organização prestadora de serviços seguirá os procedimentos indicados na Figura 1.

- a) Início: Nesta etapa define-se junto aos gestores a finalidade do projeto, sendo primordial o seu comprometimento e envolvimento com o mesmo. Aqui são definidos os objetivos da organização para com o uso do ABC, bem como os recursos necessários para a implantação da proposta.
- b) Reconhecimento das atividades desenvolvidas na realização das tarefas: Este passo consiste em mapear as principais atividades desenvolvidas na organização. O mapeamento das atividades é um dos principais passos para a determinação dos custos das atividades de uma organização, por possibilitar a descrição, de forma sistêmica, da estrutura e das principais etapas do consumo de recursos.
- c) Mapeamento e identificação dos processos: Nesta etapa é primordial conhecer a organização do trabalho, para desta forma conseguir mais acuidade no levantamento dos dados. Esse conhecimento da organização do trabalho envolve o entendimento de todos os processos desenvolvidos na organização, além dos procedimentos de trabalho, instalações, maquinários utilizados, etc.

Figura 1: Proposta para o gerenciamento de custos em organizações de serviço

- d) Separação custos em diretos e indiretos: Consiste em classificar os recursos consumidos em diretos e indiretos, em relação aos objetos de custos.
- e) Identificação e levantamento dos recursos consumidos pelas tarefas: A verificação destes recursos pode ser conseguida através de anotações feitas no levantamento das atividades ou através de entrevistas com as pessoas que estão diretamente envolvidas na sua execução, visando caracterizar todo tipo de recurso consumido, como o número de funcionários, área utilizada, entre outros.
- f) Identificação e determinação dos direcionadores de atividades: Os dados sobre os direcionadores são obtidos por meio de entrevistas com os responsáveis pelos setores, como 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 organização, refletindo nos objetos de custos.

- g) Cálculo do custo da atividade: Nesta etapa têm-se condições de identificar quanto cada atividade custa para a organização, pois todos os recursos consumidos já foram rastreados por meio de direcionadores de custos. O detalhamento desta fase é feito com a utilização de planilhas individualizadas, separando-se os recursos consumidos.
- h) 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 envolve a alocação dos objetos de custos aos custos diretos e indiretos.

4 APLICAÇÃO DA PROPOSTA DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS NA EMPRESA

4.1 Ambiente da pesquisa

A organização em estudo atua no mercado desde 2005, especificamente, no mercado gaúcho, na prestação de consultorias em informática, no ramo de serviços com revenda de softwares e implantação de sistemas gerenciais e gestão de relacionamento com clientes. Também atua no alinhamento das necessidades tecnológicas aos negócios das organizações, padronização de métodos, sistemas e equipamentos, consultoria na aquisição de equipamentos e análise de necessidade de software e hardware e suporte técnico ao usuário final. Atualmente, conta com 8 funcionários, 256 clientes cadastrados, dos quais 247 estão ativos.

4.2. Estrutura organizacional

A Figura 2 mostra a estrutura organizacional existente na organização estudada. Há alguns funcionários que cumprem tarefas que não são relacionadas à sua função.

Figura 2: Estrutura organizacional da organização
Fonte: Pesquisa

Nas palavras de Batalha (2008), em uma organização pequena as pessoas podem ser responsáveis por várias atividades, e 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 organização.

Seguindo o fluxograma apresentado na Figura 1, tem-se:

4.3 Aplicação da proposta

4.3.1 Início

Primeiramente, 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 organização visa preencher a carência de informações gerenciais de custos realizadas com base nos relatórios contábeis, os quais, muitas vezes, não reproduzem a realidade da organização, induzindo tomadas de decisões ineficientes.

4.3.2 Reconhecimento das atividades desenvolvidas na realização das tarefas

O reconhecimento das atividades 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.

Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o *Activity Based Costing*

Nara Medianeira Stefano, Leoni Pentiado Godoy, Nelson Casarotto Filho, Artur Santa Catarina

Centro de custos	Atividade analisada
Diretor/proprietário	Coordenar e supervisionar atividades da organização, 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.
Gerencia comercial	Formular contratos de manutenção, vender sistemas, visita a clientes, prospecção de clientes, vender treinamentos e cursos.
Gerencia técnica	Realizar a entrega, liberar versão atualizada de sistemas, atender clientes pessoalmente, via telefone ou <i>on-line</i> .

Quadro 1: Atividades analisadas

Fonte: Pesquisa

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

**Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o
Activity Based Costing**

Nara Medianeira Stefano, Leoni Pentiado Godoy, Nelson Casarotto Filho, Artur Santa Catarina

Atividade	Descrição da atividade
1 - Coordenar e supervisionar atividades da organização (CSAO)	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 organização, 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 organização.
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 organização, 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) (IS/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.

Quadro 2: Dicionário de atividades

Fonte: Pesquisa

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

A Figura 3 apresenta as etapas detalhadas e a duração na atividade “implantar sistemas (fazer a entrega) ”. O processo da atividade inicia-se quando o cliente vai até a organização ou entra em contato via telefone (Atividade 1), sendo a atividade 15 (pós-venda) a atividade final.

Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o Activity Based Costing

Nara Medianeira Stefano, Leoni Pentiado Godoy, Nelson Casarotto Filho, Artur Santa Catarina

Figura 3: Fluxograma do processo de “entrega do produto (implantação de sistema)”

Fonte: Pesquisa

4.3.4 Separação de custos

Os custos diretos compreendem: despesas com o pessoal, aluguel, combustíveis e lubrificantes, material de copa, material de limpeza e higiene, reproduções de documentos, despesas postais, água, energia elétrica, jornais e revistas, material de expediente, serviços prestados por terceiros, telefone e internet, despesas com viagem, honorários contábeis, depreciação, outras amortizações, comissões e despesas bancárias, multas diversas, outras despesas administrativas e tributos federais. É importante salientar que o item “despesa com o pessoal” tem como composição os salários e ordenados, provisões e encargos sobre férias e 13º salário, Encargos sobre salários e ordenados, assistência medica/odontológica/social e alimentação.

Quanto aos custos indiretos, tem-se: licença de uso, contratos de atualização, comissões e consultorias.

4.3.5. 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 atividades que foram consumidas. A descrição dos recursos consta no Quadro 3.

**Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o
Activity Based Costing**

Nara Medianeira Stefano, Leoni Pentiado Godoy, Nelson Casarotto Filho, Artur Santa Catarina

Recurso	Descrição
1. Salários e ordenados	Gastos com o funcionário compreendendo: salários, horas extras, adicionais, auxílio doença e acidente, ajuda de custo, prêmios, abonos, gratificações, reembolso de creche, quinquênio.
2. Provisões e encargos sobre férias e 13º salário	Provisões de férias e 13º salário com os respectivos encargos (FGTS e INSS sobre férias) inclusive adicional de 1/3 de férias.
3. Encargos sobre salários e ordenados	Gastos com encargos, tais como: INSS, FGTS, sobre salários, ordenados e aviso prévio indenizado.
4. Assistência medica/odontológica/social	Gastos com funcionários com relação à assistência médico-odontológico, exames periódicos e assistência social.
5. Alimentação	Gastos com o Programa de Alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho e as despesas com refeição. Neste item estão incluídos também os gastos com cafezinho e lanches fornecidos aos funcionários.
6. Aluguel	Pagamento efetuado na locação do imóvel
7. Combustíveis e lubrificantes	Gastos aplicados em automóveis próprios da organização, tais como: acessórios, combustíveis, lavagem, lubrificação, manutenção, revisão.
8. Material de copa	Gastos com pó de café, açúcar, copos plásticos, utensílios, etc.
9. Material de limpeza e higiene	Gastos com materiais de higiene, limpeza, dedetização etc.
10. Reproduções de documentos	Gastos com Xerox, autenticações, etc.
11. Água	Este item se refere aos custos com água.
12. Energia elétrica	Gastos que engloba todos os equipamentos que funcionam com energia elétrica.
13. Despesas postais	Gastos com correspondências, relatórios enviados a fornecedores, clientes e outros.
14. Jornais, e revistas	Assinaturas de revistas, jornais para a área de espera
15. Material de expediente	Gastos com materiais de escritório em geral, como: canetas, lápis, borrachas, fita adesiva, envelopes, perfuradores, régua, grampos, cliques, grampeadores, impressos, papéis, pastas de trabalhos, cartuchos para impressoras.
16. Serviços prestados por terceiros	São serviços de terceiros solicitados pela organização (segurança e vigilância)
17. Telefone e Internet	Gastos com ligações locais e interurbanas, incluindo celulares dos técnicos e uso de internet.
18. Despesas com viagem	Gastos para suprir gastos despesas com viagens a serviço da organização, tais como: passagem, hospedagem, refeições, reembolso de quilometragem a funcionários por utilização de veículo próprio, taxa de embarque, pedágio.
19. Honorários contábeis	Gastos com serviços de assessoria contábil
20. Depreciação	Registra o desgaste dos bens em função da utilização de sua capacidade produtiva.
21. Outras amortizações	Amortização de equipamento existente.
22. Comissões e despesas bancárias	Encargos de operações financeiras, comissões e outras despesas bancárias
23. Multas diversas	Custos com pagamentos atrasados.

**Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o
Activity Based Costing**

Nara Medianeira Stefano, Leoni Pentiado Godoy, Nelson Casarotto Filho, Artur Santa Catarina

24. Outras despesas administrativas	Gastos com: treinamento, assessorias técnicas, doações, brindes, veiculação de propaganda e afins, serviços gráficos de <i>folders</i> , panfletos, confecção de notas fiscais, indenização a clientes entre outras despesas.
25. Tributos	Gastos referentes a impostos e taxas pagas ao município e estado onde se localiza a organização em epígrafe.

Quadro 3: Descrição dos recursos consumidos por categoria de despesa

Fonte: Pesquisa

A contabilidade da organização serviu de base para identificar os recursos consumidos. Porém, os relatórios contábeis não apresentavam os valores separados em centro de custos, o que dificultou a alocação desses gastos às atividades. O item “despesa com o pessoal” consome 50,70% das despesas totais da organização, e 65,45% dos custos são considerados indiretos.

Definidas as atividades, os objetos de custos e a separação dos custos em diretos e indiretos, passou-se identificar os possíveis direcionadores de custos a serem utilizados na aplicação da proposta, como consta no Quadro 4.

Recurso	Direcionador de recursos
Despesas de pessoal	Número de horas (tempo)
Aluguéis	Metragem (m²)
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 Internet	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

Quadro 4: Direcionadores de recursos identificados na organização

Fonte: Pesquisa

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

4.3.6. Identificação e determinação dos direcionadores de atividades

Na definição dos direcionadores de atividades foram analisados, juntamente com os funcionários da organização, os fatores que determinam ou influenciam a forma como os objetos de custos consomem as atividades. Utilizou-se como base para a identificação destes direcionadores a descrição das atividades apresentadas no Quadro 2 (Dicionário de atividades). Foram analisadas as suas causas, possibilitando desta forma identificar os possíveis direcionadores de atividade. Esta etapa é apresentada no Quadro 5.

Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o Activity Based Costing

Nara Medianeira Stefano, Leoni Pentiado Godoy, Nelson Casarotto Filho, Artur Santa Catarina

Atividade	Direcionadores de atividades
1. Coordenar e supervisionar atividades da organização (CSAO)	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 (BPD)	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 (PPIST)	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 (IS/FE)	Número de sistemas vendidos
19. Liberar versão atualizada de sistemas (LVA)	Quantidade de atualizações efetivadas
20. Atender clientes (AC)	Número de atendimentos externos

Quadro 5: Direcionadores de atividades
* 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.

4.3.7. Cálculo dos custos das atividades

Para efetuar o cálculo dos custos das atividades, examinaram-se cada tipo de recurso e atividades executadas, identificando quanto à organização gasta em cada atividade. A Tabela 1 (em R\$) evidencia o percentual de tempo gasto em cada atividade por funcionário (1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 8).

**Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o
Activity Based Costing**

Nara Medianeira Stefano, Leoni Pentiado Godoy, Nelson Casarotto Filho, Artur Santa Catarina

Tabela 1: Custo da mão-de-obra (em R\$), por funcionário, na execução das atividades

Atividades	Func. 1	Func. 2	Func. 3	Func. 4	Func. 5	Func. 6	Func. 7	Func. 8	Total
1 - CSAO	1.052,51	685,12	-	-	-	-	-	-	1.737,63
2 - VNFC	354,29	122,53	-	-	-	-	-	-	476,82
3 - ACRP	418,39	276,41	82,11	-	-	362,01	433,33	321,14	1.896,72
4 - BPDI	313,25	-	-	-	-	-	-	-	313,25
5 - GP	-	237,88	294,09	-	-	-	-	-	531,97
6 - GC	-	184,55	102,88	-	-	-	-	-	287,43
7 - CNFP	-	61,04	96,14	-	-	-	-	-	157,18
8 - PFD	-	82,02	72,68	-	-	-	-	-	154,7
9 - PPIST	-	99,86	23,15	-	-	-	-	14,58	137,59
10 - FD	218,78	99,86	-	-	-	517,00	169,25	-	1.004,89
11 - GF	-	109,57	202,01	-	-	-	-	-	311,58
12 - RC	-	205,88	409,58	-	-	-	-	-	615,46
13 - FCM	-	-	-	139,69	193,2	-	-	9,74	342,63
14 - VS	218,78	-	-	602,59	357,89	-	-	-	1.179,26
15 - VC	-	-	-	549,88	291,02	-	-	-	840,90
16 - PRC	207,84	-	-	318,11	105,87	-	-	-	631,82
17 - VTC	-	-	-	459,08	258,07	-	-	-	717,15
18 - FE/IS	-	56,97	33,99	118,31	77,84	1.023,92	680,09	582,56	2.573,68
19 - LVAS	-	-	-	-	-	285,33	-	-	285,33
20 - AC	-	284,01	297,04	318,04	329,78	317,44	331,00	325,79	2.203,10
Total (R\$)	2.783,84	2.505,70	1.613,67	2.505,70	1.613,67	2.505,70	1.613,67	1.254,14	16.396,09

Fonte: Pesquisa

A Tabela 2 resume a alocação dos custos às atividades, percebendo-se que a atividade “fazer entrega” (implantar sistemas) consome 13,64% dos recursos.

**Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o
Activity Based Costing**

Nara Medianeira Stefano, Leoni Pentiado Godoy, Nelson Casarotto Filho, Artur Santa Catarina

Tabela 2: Alocação dos custos às atividades

Recurso	Atividades						
	1-CSAO	2-VNFC	3-ACRP	4-BPDI	5-GP	6-GC	7-NFP
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 Internet	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

**Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o
Activity Based Costing**

Nara Medianeira Stefano, Leoni Pentiado Godoy, Nelson Casarotto Filho, Artur Santa Catarina

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 Internet	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

**Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o
Activity Based Costing**

Nara Medianeira Stefano, Leoni Pentiado Godoy, Nelson Casarotto Filho, Artur Santa Catarina

Continua

Recurso	Atividades						
	15 - VC	16 - PRC	17 - VTC	18 - IS/FE	19- LVAS	20 - AC	Total (R\$)
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 Internet	-	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	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 3 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)”, que consomem 75,07% dos recursos da atividade “fazer entrega”, sendo a atividade “atender cliente (pós-venda)” com maior percentagem (39%).

**Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o
Activity Based Costing**

Nara Medianeira Stefano, Leoni Pentiado Godoy, Nelson Casarotto Filho, Artur Santa Catarina

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 3: 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 Internet	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

**Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o
Activity Based Costing**

Nara Medianeira Stefano, Leoni Pentiado Godoy, Nelson Casarotto Filho, Artur Santa Catarina

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 Internet	-	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, porém 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 em materiais.

Schiffauerova e Thomson (2006) e Faccin (2009) mencionam que para uma organização ser lucrativa, competitiva, reconhecida como referência de qualidade e se converter num recurso altamente valioso para a comunidade, ela necessita:

- Eliminar as etapas desnecessárias que não agregam qualquer valor ao produto ou ao serviço;
- Modificar a forma de proceder nas etapas necessárias, que não agregam valor ao serviço ou produto, procurando continuamente reduzir custos, seja de tempo ou de materiais;
- Racionalizar as etapas que agregam valor, 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. No entanto, podem acabar reduzindo custos que comprometem a qualidade do produto ou serviço, como comprar matérias-prima e componentes mais baratos, contratar mão-de-obra mais barata e menos qualificada, etc.

4.3.8 Medição de custo do serviço

Nesta etapa os custos das atividades são identificados aos objetos de custos, isto é, com a implantação do Sistema 1, 2, 3, 4 ou 5 (Tabela 4). Observa-se que a implantação do Sistema 2 consome aproximadamente 26% dos recursos gastos na organização.

Tabela 4: Alocação dos custos para os sistemas (produto)

Atividades	Produtos					
	Sistema1	Sistema2	Sistema3	Sistema4	Sistema5	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

O custo do serviço (CS) foi calculado conforme consta na Tabela 5.

Tabela 5: Custos dos sistemas

Elementos						
Custos diretos	Sist. 1	Sist. 2	Sist. 3	Sist. 4	Sist. 5	Total
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, bem como 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 apropria diretamente ao custo do serviço (CS).

5 CONCLUSÃO

A proposta fundamentada no método ABC apresentada neste estudo tem por finalidade proporcionar informações úteis ao gerenciamento dos custos nas pequenas organizações de prestação de serviços.

O método ABC dispõe de uma estrutura para atender as necessidades dos gestores das organizações, permitindo a tomada de decisões e, desta forma, aumentar a produtividade, reduzir desperdícios e identificar as atividades que não agregam valor.

A utilização da proposta auxiliará a organização no sentido de melhor compreender os processos e atividades, resultando em informações relevantes para a organização, 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, pois 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 através 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 organizações, foi o mais adequado no momento.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D. KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. (2008). *Contabilidade gerencial*. (2 ed.). São Paulo: Atlas. 818p.
- BATALHA, M. O (Organ.). (2008). *Introdução à engenharia de produção*. São Paulo: Campus.
- CAETANO, V. J. (2003). Custeio Baseado em Atividades: aplicação em fundação de apoio. (*Dissertação de Mestrado*). Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, SC, 110p.
- CHING, Hong Yuh. (2001). *Gestão baseada em custeio por atividades*. ABM - Activity Based Management. São Paulo: Atlas.
- CORRÊA, R. C. (2002). Custos em empresas prestadoras de serviços de informática: aplicação do ABC. (*Dissertação de Mestrado*). Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, SC, 92p.
- 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*, 14 (1): 67–72.
- DUH, Rong-Ruey; LIN, Thomas W.; WANG, Wen-Ying; HUANG, Chao-Hsin. (2009). The design and implementation of activity-based costing: a case study of a Taiwanese

textile company. *International Journal of Accounting and Information Management*, 17 (1): 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.

GRÖNROOS, Christian. (2004). The relationship marketing process: communication, interaction, dialogue, value. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 19 (2): 99-113.

GUNASEKARAN, A.; MARRI, H. B. YUSUF, Y. Y. (1999). Application of activity-based costing: some case experiences. *Managerial Auditing Journal*, 14 (6): 286-293.

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*, 9 (1): 8-19.

KALLUNKI, J. P.; SILVOLA, H. (2008). The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research* 19 (1): 62–79.

KELLERMANN, F. W.; ISLAM, M. (2004). US and German activity-based costing: a critical comparison and system acceptability propositions. *Benchmarking: An International Journal*, 11 (1): 31-51.

LEONE, G. S. G. (2000). *Custos: planejamento, implantação e controle*. (3 ed.). São Paulo: Atlas.

LINS, L. S. SILVA, R. N. S. (2005). *Gestão empresarial com ênfase em custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.

MARTINS, E. (2008). *Contabilidade de custos*. (9 ed.). São Paulo: Atlas.

MATTAR, F. N. (2007). *Pesquisa de Marketing*. (4 ed.). compacta São Paulo: Atlas, 314p.

MOTTA, F. G. (2000). Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicase em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos-SP. (*Dissertação de Mestrado*). Universidade de São Paulo, Escola de Engenharia de São Carlos, São Carlos, SP. 205p.

NAKAGAWA, M. (2002). *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.

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.

ROSA, E. B. (2006). Indicadores de desempenho e sistema ABC: o uso de indicadores para uma gestão eficaz do custeio e das atividades de manutenção. (*Tese de Doutorado*). Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, USP, São Paulo. 530p.

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*, Viçosa/MG, 4 (1): 13-27.

SCHIFFAUEROVA, A.; THOMSON, V. (2006). A review of research on costs of quality models and best practices. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 23 (6): 647-669.

SMALLBONE, D.; XIAO, J.; XU, L. (2008). Developing the small business market for business development services in Chengdu: policy issues and priorities. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 15 (4): 656-674.

SOUZA, M. C. A. F. (1993). Pequena e médias empresas na reestruturação industrial. (*Tese de Doutorado*). Pós-Graduação em Economia. Instituto de Economia, Universidade de Campinas, Campinas, UNICAMP, São Paulo. 270p.

XU, Z.; LIN, J.; LIN, D. (2008). Networking and innovation in SMEs: evidence from Guangdong Province, China. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 15 (4): 788-801.

ZVIRTES, L. (2002). Sistemática para apoiar a identificação e a quantificação dos custos associados às ações ergonômicas. (*Dissertação de Mestrado*). Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, RS. 117p.

Data de Submissão: 22/07/2009

Data de Aceite: 24/03/2010