

Delineamento de um Modelo Teórico de Sistema de Custos para Prática de Gestão Estratégica, Elaboração de Orçamento Empresarial, Formação de Preço de Venda e Tomada de Decisão: estudo de caso de uma empresa de serviço

Gerson Ferreira Júnior

Mestre em Contabilidade

Universidade Federal do Oeste da Bahia – UFOB

Endereço: Centro das Humanidades, Campus Reitor Edgard Santos, Rua Bertioga, 892, Sl.

32, Pavilhão de aulas 01, Morada Nobre I – CEP: 47.810-059 – Barreiras/BA

Telefone: (71) 98726–2825 – E-mail: gerson.junior@ufob.edu.br

RESUMO

O presente trabalho de pesquisa objetivou delinear um modelo de sistema de apuração de custos voltado para gestão estratégica em uma filial de empresa multinacional que presta serviços de segurança patrimonial, pessoal e eletrônica localizada em Salvador. A metodologia a ser utilizada para o delineamento do estudo será predominante qualitativa, de natureza exploratória, pautada em entrevista e questionário junto aos gestores e *controlles* da organização e na descrição e análise *in loco* se a utilização de um sistema de apuração de custos sob o aspecto conceitual da metodologia de custos baseados em atividades. Teve-se como resultado do estudo que o modelo desenvolvido possibilitará à organização praticar uma gestão de custos estratégica, pois, poderá desenvolver, a médio e longo prazo, orçamentos anuais baseados nas atividades, tomar decisões gerenciais estratégicas e formar preços de venda dos serviços mais coerentes com a estrutura de custos indiretos da companhia, tendo como consequência a melhoria da rentabilidade da entidade.

Palavra Chave: Custos. Gestão Estratégica de Custos. Sistemas de Gestão de Custos. Custos Baseados em Atividades. Controladoria.

ABSTRACT

This research aimed to outline a cost calculation system model focused on strategic management in a branch of a multinational company that provides property security services, personnel and electronic located in Salvador. The methodology to be used for the design of the study is qualitative predominant, exploratory, based on interviews and questionnaires with the organization's managers and *controlles* and description and on-site analysis is the use of a cost calculation system from the point conceptual activities based cost methodology. We had as a result of the study that the developed model will enable the organization play a strategic cost management, therefore, can develop in the medium and long term, annual budgets based on activities, make strategic management decisions and form sales prices of the services consistent with the overhead structure of the company, and as a result improving the profitability of the entity.

Keywords: Costs. Strategic Cost Management. Cost Management Systems. Cost-Based Activities. Controllershship.

1 INTRODUÇÃO

Diante da eminente necessidade de racionalizar a utilização dos recursos, intensificada com o aumento da complexidade na organização das empresas, o maior grau de interferência governamental por meio de políticas fiscais, a diferenciação das fontes de financiamentos das atividades, a percepção das necessidades de consideração dos padrões éticos na condução dos negócios e, principalmente, a demanda por melhores práticas de gestão, as empresas prestadoras de serviços de Salvador, necessitam implantar um eficiente sistema de aferição dos custos incorridos no desenvolvimento de suas atividades, com o objetivo final de permitir realizar-se gestão de custos de forma estratégica, subsidiando à elaboração do orçamento empresarial, do preço de venda dos serviços prestados, à tomada de decisões estratégicas pelos gestores e, conseqüentemente, à melhoria da rentabilidade da entidade.

Daí surge a seguinte questão norteadora deste estudo: Como pode ser delineado um modelo de sistema de apuração de custos que seja eficiente para gestão estratégica em uma empresa prestadora de serviços de segurança?

Define-se como objetivo geral deste trabalho delinear um modelo de sistema de apuração de custos voltado para gestão estratégica em uma empresa prestadora de serviços de segurança. São objetivos específicos deste trabalho: a) Identificar conceitos que embasem a pesquisa como gestão de custos, formas de custeamento, assim como pesquisar sobre custos nas organizações prestadoras de serviços; b) Verificar as finalidades dos sistemas de custos utilizados por estas organizações; c) Descrever as características dos tipos de modelos de sistemas de custos utilizados; d) Desenvolver uma modelagem de sistema de custos sob o aspecto da metodologia *Activity Based Costing* (ABC).

O estudo foi direcionado à apenas um setor de uma organização prestadora de serviço que atua no segmento de segurança privada. Porém, percebeu-se que tal delimitação não afetou o desenvolvimento natural da pesquisa, uma vez que não interferiu no caráter objetivo e pragmático do estudo.

Enfim, diante da exposta importância de utilização de um eficiente sistema de gestão de custos por empresas prestadoras de serviços, o estudo proposto é relevante para a melhoria da compreensão da lógica contábil nestas organizações, pois permitirá verificar em que medida um sistema de apropriação de custos que utilize a metodologia de Custos Baseados em Atividades consegue ser uma ferramenta eficiente à formação do orçamento empresarial, do preço de venda e decisões estratégicas em organizações prestadoras de serviços, bem como permitirá o desenvolvimento de uma modelagem de sistema de custos sob o aspecto da metodologia *Activity Based Costing* (ABC) e de indicadores de desempenho, os quais poderão ser utilizados pelas diversas empresas prestadoras de serviços, inclusive como base para a implantação da Gestão Baseada em Atividades (ABM) e *Balanced Score Card* (BSC), como também servirão de base para o desenvolvimento de novos estudos acadêmicos.

2 REVISÃO LITERÁRIA

2.1 CUSTOS

Antes de abordar o principal assunto deste estudo, delineamento um modelo de sistema de apuração de custos que seja eficiente para gestão estratégica em uma empresa prestadora de serviços de segurança patrimonial, é necessário falar de uma maneira geral sobre custos que, segundo Nascimento (2001, p. 25) é o “somatório dos bens e serviços consumidos ou utilizados na produção de novos bens ou serviços, traduzidos em unidades

monetárias”. Assim, adiante será feita uma abordagem sobre custos nas organizações com destaque gestão de custos e formas de custeamento.

2.1.1 Custos nas organizações

A relação comercial, acompanhando o desenvolvimento e aumento da complexidade das relações capitalistas, evoluiu bastante, a exemplo do: desenvolvimento do Mercado de Capitais nos EUA e em parte da Europa; surgimento de acionistas – pessoas físicas investidoras em grandes companhias – interessados na análise de balanços e resultados das organizações; aumento da complexidade do sistema bancário; acirramento da concorrência mercadológica; o novo paradigma da produção dinâmica, flexível, variada e personalizada, introduzido pelos asiáticos; entre outros fatores.

Tal evolução acabou por firmar e às vezes criar princípios básicos de Contabilidade de tal modo que se pudessem ter critérios relativamente homogêneos para comparar as demonstrações contábeis de empresas diferentes (além de comparar os da mesma empresa, feitos em datas diferentes) (MARTINS, 2001, p. 21). Por conseguinte, a Auditoria Independente (ou Externa), diante desta contemporânea forma de avaliação de estoques, “em que o valor de compra é substituído pelo valor de fabricação, acabou por consagrá-la, já que atendia a diversos outros princípios mais genéricos, tais como: Custo como Base de Valor, Conservadorismo (ou Prudência), Realização, etc.” (MARTINS, 2001, p. 21).

Desta forma a Contabilidade de Custos deixou de ser utilizada apenas para auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para ser uma relevante ferramenta de controle e de auxílio a decisões gerenciais, visto que houve um considerável crescimento da competitividade nos mercados industriais, comerciais e de serviços. Nota-se, portanto, que atualmente faz-se necessário a qualquer organização, seja ela do setor público ou privado, saber se o preço estipulado de determinado bem ou serviço é viável ou rentável frente aos seus custos de produção, ou mesmo descobrir maneiras de reduzir tais custos.

2.1.2 Gestão de custos

Diante da contemporânea necessidade de controlar os recursos utilizados na produção de bens e serviços, as organizações passaram a se preocuparem com a gestão de custos. Mas o que vem a ser realmente gestão de custos?

Há de se concordar então que o acúmulo dos custos aos centros de responsabilidades (centros de custos) e a classificação dos custos, dentro de cada centro de custos, por função, natureza e possibilidade de controle, “dota a administração de meio eficaz para a determinação dos custos por componente da organização e, conseqüentemente, para o exercício de controle mais efetivo sobre o desempenho de cada um dos responsáveis por esses mesmos componentes” (LEONE, 1995, p. 9).

Em virtude destas novas tendências várias metodologias de custeios foram desenvolvidas. Tais metodologias acabaram por criar sistemas de custeio que são processos utilizados pela contabilidade para apuração de custos e resultados (ZANELLA, 2001, p. 54). No próximo subitem serão explanadas as metodologias de custeio mais aplicadas no Brasil.

2.1.3 Formas de custeamento

No Brasil, as metodologias mais utilizadas são a de custeio por absorção ou custeio total, a de custeio direto ou variável e a de custeio baseado em atividades – ABC. A seguir serão apresentadas sucintamente as características mais importantes destes três métodos de

custeamento, com destaque para o ABC, por ser a que permite uma melhor prática de gestão estratégica de custos.

2.1.3.1 Custeio por absorção

O método de custeio por absorção inclui no valor dos produtos e serviços produzidos todos os custos, diretos e indiretos, ou seja, “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos” (MARTINS, 2001, p. 41-2).

Entretanto, este método, apesar de não ser totalmente lógico e de muitas vezes falhar como instrumento gerencial, é aceito para fins de avaliação de estoques (para apuração do resultado e para o próprio balanço), visto que ele deriva dos princípios contábeis aceitos no Brasil, sendo válido tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados como também, na maioria dos países, para Balanço e Lucro Fiscais (MARTINS, 2001, p. 42), bem como para a declaração do Imposto de Renda. Ou seja, é o método oficial adotado no Brasil e segue a Lei Federal nº 6.404/76, aplicada às Sociedades Anônimas e demais pessoas jurídicas de direito privado (NASCIMENTO, 2001, p. 28).

2.1.3.2 Custeio direto ou variável

O método de custeio direto ou variável, que classifica os custos em variáveis e fixos em função do volume de produção, permite que o custo seja verificado de acordo com as unidades produzidas. Tal verificação dar-se porque “os custos variáveis são incorporados ao custo dos produtos, enquanto os custos fixos são destacados dos custos totais e apropriados nos resultados como despesas, da mesma forma que as despesas administrativas” (ZANELLA, 2001, p. 55), sendo que “para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis” (MARTINS, 2001, p. 216). Esta característica específica deste método possibilita a mensuração, através do volume dos custos fixos, da necessidade de receita que a organização deve obter para manter o nível de rentabilidade adequado ou desejado, “já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades” (MARTINS, 2001, p. 220).

Apesar de gerencialmente ser bastante útil este método de custeio não é reconhecido pelos auditores independentes e pelo fisco “por entender que reduz inicialmente a carga tributária com sua implantação, levando diretamente ao resultado do exercício os custos indiretos de produção e reduzindo o valor o estoque de produtos acabados” (NASCIMENTO, 2001, p. 57) e por ferir os Princípios Contábeis aceitos no Brasil, especialmente os princípio da Competência, da Oportunidade e da Prudência, os quais velam que se deve “apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para a sua obtenção” (MARTINS, 2001, p. 220).

2.1.3.3 Custeio por atividade

Segundo Sakurai (1997, p. 95) existem três categorias, ou abordagens, do ABC: a) Contabilidade por atividade, proposta por CAM-I (Berliner e Brimson, 1988) e James A. Brimson (1991); b) Custeio baseado em atividades (ABC), proposto por Cooper, Kaplan e seus seguidores, desde os últimos anos da década de 80; c) Gerenciamento baseado em atividades (ABM), proposto por Kaplan, Peter Turney e outros, principalmente desde 1991 (também chamado gerenciamento de custeio baseado em atividades ou *Activity-Based Cost Management* – ABCM).

Este trabalho irá focar na abordagem *Activity, Based Cost* (ABC), elaborada por Cooper e Kaplan, professores da *Harvard Business School*, que em sua essência “analisa e classifica os custos por atividade, fixando relações entre a aplicação de um novo bem ou serviço, independentemente de sua classificação por centro de custo ou departamento” (NASCIMENTO, 2001, p. 40). Ou seja, este método consiste em definir “a empresa como um conjunto de atividades que agrega recursos e transforma em produtos” (NASCIMENTO, 2001, p. 41).

O ABC divide as operações em atividades e custeia essas atividades utilizando os mesmos critérios e as mesmas bases usadas pelos critérios tradicionais. Entretanto, ver-se que o diferencial é que o ABC analisa as operações, principalmente as fabris, de forma muito mais esmiuçada, criando um poder informativo muito maior, podendo separar as atividades que acrescentam valor aos produtos e serviços daquelas que não acrescentam valor.

Portanto, a maior diferença entre os métodos de custeios tradicionais e o ABC é que aqueles distribuem custos e despesas indiretos por centros de custos e esse por uma grande quantidade de atividades normalmente relacionadas às operações. Isto é, busca oferecer outros tipos de informações para auxiliar os gestores no controle e tomada de decisões.

2.1 Sistema de Gestão de Custos

Numa visão mais aprofundada, Kaplan e Cooper (1998, p. 12) ver que as organizações, a fim de atenderem às exigências mercadológicas e tornarem seus processos e atividades cada vez mais eficientes, têm utilizado os sistemas de gestão de custos para, dentre outros fins não menos relevantes, projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro.

Diante desta visão, percebe-se que as empresas precisam de sistemas de gestão de custos que atendam a três objetivos principais: a) avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros; b) controle gerencial; c) subsídios à tomada de decisões.

2.2 Modelagem teórica de um sistema baseado na metodologia ABC

Em busca do aprimoramento dos seus sistemas de custeio diversas organizações, principalmente as que produzem e ofertam diversos produtos e serviços, estão aderindo à metodologia de custeio baseado em atividades, pois este método permite “medir mais precisamente como os produtos e serviços diferentes usam os recursos” (HONGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 127, 1 v.).

Diante das etapas para implementação do custeio baseado em atividades definidas por Hongren, Datar, Foster (2004), percebe-se que os sistemas de custeio ABC conseguem identificar todos os custos alocados aos produtos e serviços, não importando se são variáveis ou fixos no curto prazo. O foco principal do ABC está no longo prazo, quando mais custos podem ser gerenciados e poucos são considerados fixos. Outro ponto importante da metodologia ABC é a hierarquização dos custos quando na alocação dos custos aos produtos e serviços, o que torna mais fácil o cálculo dos custos totais. Desta forma os custos unitários podem ser facilmente calculados através da divisão do total dos custos pelo número de unidades produzidas.

Pode-se ainda destacar três pontos relevantes ao se utilizar o ABC: a) identificar mais custos diretos; b) criam conjuntos homogêneos de custos ligados a atividades diferentes; c)

procurar uma base de alocação de custos que tenham relação de causa e efeito com conjunto de custos, para cada conjunto de custo da atividade.

3 METODOLOGIA

3.1 Objeto

Este trabalho de pesquisa tem como objeto de estudo a utilização de sistema de gestão estratégica de custos, como ferramenta eficiente à elaboração do orçamento empresarial, do preço de venda dos serviços prestados, à tomada de decisões estratégicas pelos gestores, sob o aspecto conceitual da metodologia de custos baseados em atividades por uma organização prestadora de serviços de segurança Salvador.

3.2 Tipo de pesquisa

3.2.1 Quanto ao objetivo

Em relação ao objetivo da pesquisa, Alves (2003) apresenta três visões: a pesquisa exploratória, a pesquisa descritiva e a pesquisa explicativa. Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, uma vez que buscou analisar *in loco* se a utilização de sistema de apropriação de custos Alves (2003).

3.2.2 Quanto ao delineamento

O modelo conceitual operativo desta pesquisa utilizou a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental e um levantamento qualitativo, através das quais se buscou a obtenção de informações variadas a utilização de um sistema de gestão estratégica de custos, como ferramenta eficiente à elaboração do orçamento empresarial, do preço de venda dos serviços prestados, à tomada de decisões estratégicas pelos gestores, sob o aspecto conceitual da metodologia de custos baseados em atividades por uma organização prestadora de serviços de segurança Salvador.

Alves (2003, p. 53) define como pesquisa bibliográfica “(...) aquela desenvolvida exclusivamente a partir de fontes já elaboradas (...) tem como vantagem cobrir uma ampla gama de fenômenos que o pesquisador não poderia contemplar diretamente”. Já a pesquisa documental é caracterizada também por Alves (2003, p. 53) como semelhante à pesquisa bibliográfica “(...), porém utiliza-se das fontes que não receberam tratamento analítico, como por exemplo, certidões, atas, laudos (...). Nesses casos, incluem-se todos os documentos encontrados em arquivos”.

3.3 Procedimento

A pesquisa foi desenvolvida junto à filial de uma empresa multinacional de que presta serviços de segurança patrimonial, pessoal e eletrônica, sediada em Salvador, que atua em toda Bahia. Para atingir o universo pesquisado, utilizou-se a técnica de entrevista dirigida e de aplicação de questionário padronizado (auto-administrado), o qual foi distribuído via e-mail, correio e pessoalmente para os gestores e *controlles* desta organização, visando atingir de forma rápida e informações eficazes sobre o atual modelo de gestão de custos adotado no empresa.

Os dados coletados foram compilados e analisados, com base nas situações detectadas e à luz da bibliografia pertinente e dos documentos pesquisados, tornando-se foco de reflexão e contribuindo cientificamente para o campo do assunto estudado.

Além da entrevista e questionário, foram analisados alguns documentos restritos das organizações, como demonstrações contábeis, balanços e relatórios, atas, livros contábeis e fiscais, fichas, entre outros.

3.4 Limitações do método

Por se tratar de um estudo de caso percebe-se que muitas particularidades ficaram à margem deste estudo, uma vez que o mesmo focou uma organização do segmento de serviço. Porém, entende-se que o modelo de sistema elaborado é possível ser aplicado à qualquer organização, bastando apenas fazer as adaptações necessárias. Ou seja, a essência prevalece sobre a forma.

3.5 Planejamento da pesquisa

Inicialmente fez-se o projeto da pesquisa, no qual buscou um embasamento teórico mínimo que fosse possível demonstrar a viabilidade e a lógica do estudo proposto. Em seguida procedeu-se com o levantamento bibliográfico sobre o tema abordado. Este levantamento compreendeu livros, artigos, revistas científicas, sites de internet, manuais, entre outros. Por conseguinte, foi elaborado a modelagem do sistema de custo baseado em atividades para a empresa estudada, expondo todos os detalhes de cada etapa. Por fim, elaborou-se as considerações finais e recomendações com base no referencial teórico e no modelo do sistema desenvolvido.

4 RESULTADOS

4.1 Estilo e descrição da empresa estudada e do setor escolhido

A organização estudada é uma multinacional espanhola que está presente em 13 países (Espanha, França, Itália, Portugal, Romênia, Argentina, Brasil, Chile, Peru, Uruguai, Paraguai, Colômbia e México) e atua nos segmentos de logística de valores, vigilância ativa e tecnologia em sistemas de segurança e contando com mais de 600 delegações no mundo, quase 70.000 Colaboradores. No Brasil há mais de 20 anos, a empresa atua na região sul, sudeste e, na região nordeste, atingindo 13 estados (Rio Grande do Sul, Goiás, Distrito Federal, Minas Gerais, Bahia, São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná, Espírito Santo, Tocantins, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Santa Catarina) e mais de 1.900 municípios, sendo em cada estado é representado por uma regional que têm autonomia de gestão.

Esta multinacional tem como visão ser uma referência em serviços de segurança em todos os mercados onde está presente alcançando altos níveis de eficiência e rentabilidade em benefício dos seus clientes, colaboradores e acionistas.

Atualmente, a organização conta com a certificação de qualidade ISO 9001:2000 no Peru, Chile, França, Argentina, Uruguai, Itália e Portugal para as seguintes atividades: vigilância patrimonial; vigilância pessoal; consultoria, concepção, planificação e aconselhamento. E, na Espanha, foi a primeira empresa de segurança privada a conseguir a certificação da norma ISO 14001:2004 (Meio Ambiente) na área de vigilância.

O estudo na organização focou o segmento de vigilância ativa. Neste segmento a empresa oferece os serviços de recepção, portaria, vigilância patrimonial, escolta armada, segurança pessoal privada e projetos de consultoria. Para atender à demanda por tais serviços, a empresa mantém uma complexa estrutura organizacional composta dos seguintes setores: Segurança, Operações, Tecnologia da Informação, Contabilidade, Compras, Recursos

Humano, Jurídico, Controladoria, Marketing, Qualidade, além da Diretoria Executiva. Desta forma, a empresa tem uma grande quantidade de custos indiretos.

O estudo foi realizado na regional da Bahia, que até o período analisado representava cerca de 5,21% do faturamento anual total da vigilância ativa, 4,75% de margem de contribuição bruta, 4,76% de margem de contribuição direta e -0,26% de EBITDA do grupo no Brasil.

Os custos indiretos (operações, administrativo de vendas, serviços, informática, suporte de atividade e outros gastos) da regional da Bahia representavam, até o período analisado, 13,52% dos custos totais. Em função dessa representativa escolheu-se por elaborar um modelo de ABC que priorize a alocação dos custos indiretos, o que permitirá analisar a contribuição deste setor na cadeia de valor da regional. Sendo assim, escolheu-se o setor de Controladoria como modelo para o estudo.

A Controladoria da empresa estudada tem como missão identificar desvios de processos e oportunidades de maximizar os resultados econômicos, assegurando o cumprimento da missão da empresa. As Controladorias Regionais estão subordinados hierarquicamente à Controladoria Corporativa, que, por sua vez, é composta por 03 controles e um gerente, está subordinada tanto à Diretoria Executiva de Negócios (50%) quanto à Diretoria Administrativa Financeira (50%). As Controladorias Regionais somam um total de 10, sendo que elas, normalmente são compostas por apenas um colaborador, que desempenha a função de *Controller* Regional.

4.2 Apresentação de modelo do sistema baseada na metodologia ABC para a empresa analisada

Para chegar-se ao delineamento do modelo do sistema de custos baseado em atividades para a organização estudada realizou-se as seguintes etapas que serão descritas na sequência: a) Iª Etapa: identificação dos recursos (custos) consumidos pela Controladoria Regional; b) IIª Etapa: definição dos processos e atividades (mapa de atividades) desempenhadas pela Controladoria Regional; c) IIIª Etapa: direcionamento dos recursos às atividades; e) IVª Etapa: cálculo da taxa unitária dos direcionadores de recursos e aplicação destes às atividades; f) Vª Etapa: cálculo do custo total das atividades e do custo total do setor analisado.

4.2.1 Iª Etapa: identificação dos recursos (custos) consumidos pela Controladoria Regional

Os recursos consumidos pela Controladoria Regional são: Mão-de-obra (remuneração fixa, variável e encargos sociais); Energia elétrica; Água; Telefone; Contratos administrativos; Material de escritório; Viagens e Estadas; Informática (manutenção); Expedição; Imóveis (manutenção e amortização); Custo administrativo.

Em todos os períodos há uma transferência de custos para todas as Controladorias Regionais, que é um rateio do custo total da Controladoria Corporativa, tendo como critério o faturamento líquido de cada uma filial. Para obter apenas o custo total gerado pela Controladoria Regional ignorou-se as transferências de custos da estrutura corporativa, apesar dela representar cerca de 48,23% do custo final da Controladoria Regional para questão de análise final do desempenho da regional.

Para construção do modelo proposto neste trabalho, utilizaram-se apenas as informações do resultado do mês de junho de 2008. O custo total da Controladoria Regional

da Bahia identificado durante o processo de análise do resultado do referido período foi de R\$ 4.066,12, com destaque para o recurso com mão-de-obra, que representou cerca de 74% do custo total do setor no período analisado.

Ressalta-se que as contas que estão zeradas significam que no período analisado não houve tais custos, porém os mesmos podem ocorrer em outros períodos.

4.2.2 IIª Etapa: definição dos processos e atividades (mapa de atividades) desempenhadas pela Controladoria Regional

Neste trabalho adotou-se a metodologia do “menor para o maior”, ou seja, listaram-se as tarefas, reagrupou-as em atividades e estas em macro-atividades. Vale ressaltar que foi considerada a definição de Hongren, Datar, Foster (2004, p. 131, 1 v.) para o termo atividade: um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um propósito específico, como projeto de produtos, ajuste de máquinas, operação de máquinas e distribuição de produtos.

As macro-atividades identificadas no setor de Controladoria da regional da Bahia da empresa estudada foram: a) Análise e Controle Operacional; b) Análise e Controle Comercial; c) Análise e Controle Contábil/Financeiro; d) Análise/Controle de Orçamento/Resultado.

Como as macro-atividades desenvolvidas pelo setor da Controladoria Regional não tem relacionamento direto com os serviços prestados pela organização e nem há utilização de recursos para desenvolver uma atividade específica, todos os recursos demandados por este setor foram classificados como indiretos, conforme Tabela 1.

Tabela 1 - Relacionamento dos processos, atividades e tarefas

Macro-atividades	Recursos Indiretos
Analisar e Controlar atividade Operacional	Mão-de-obra; Energia elétrica; Material de escritório; Informática Água; Telefone; Imóveis; Custo administrativo
Analisar e Controlar atividade Comercial	Mão-de-obra; Energia elétrica; Material de escritório; Informática; Água; Telefone; Imóveis; Custo administrativo

<p>Analisar e Controlar atividade Contábil/Financeiro</p>	<p>Mão-de-obra; Energia elétrica; Material de escritório; Informática; Água; Telefone; Contratos Administrativos; Expedição; Imóveis; Custo administrativo</p>
<p>Analisar e Controlar atividade Orçamento/Resultado</p>	<p>Mão-de-obra; Energia elétrica; Material de escritório; Informática; Água; Telefone; Imóveis; Viagens/Estadas; Custo administrativo</p>

Fonte: Elaboração própria

4.2.3 IIIª Etapa: direcionamento dos recursos às atividades

Partindo-se do pressuposto que as atividades consomem os recursos, identifica-se que o direcionador de recurso é o causador da ocorrência dos custos. Ou seja, ele acaba refletindo a causa básica da atividade e, por conseguinte, dos custos demandados.

A fim de proceder com a apuração dos custos das atividades da Controladoria Regional da Bahia empresa de segurança estudada definiu-se os direcionadores de custos para cada recurso consumido pelas atividades do processo, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Direcionadores de recursos

Recursos	Direcionadores
Mão-de-obra	Hora homem por atividade
Energia elétrica	Hora homem por atividade
Água	Hora homem por atividade
Telefone	Hora homem por atividade
Contratos administrativos	Hora homem por atividade
Material de escritório	Hora homem por atividade
Viagens e Estadas	Hora homem por atividade
Informática	Hora homem por atividade
Expedição	Hora homem por atividade
Imóveis	Hora homem por atividade
Custo administrativo	Hora homem por atividade

Fonte: Elaboração própria

Ressalta-se que poderia ter outros direcionadores de custos, entretanto, como o setor da Controladoria da regional da Bahia é pequeno, sendo formado apenas por uma pessoa, o direcionador de custos que mais representou a relação de causa e efeito entre as atividades desenvolvidas e os recursos consumidos foi o hora homem por atividade.

4.2.4 IVª Etapa: cálculo da taxa unitária dos direcionadores de recursos e aplicação destes às atividades

A partir de uma análise individual de cada um dos recursos e as atividades em que eles são usados obteve-se as seguintes informações:

- a) Mão-de-obra: engloba salário, gratificação, adicionais, hora extra, encargos sociais, assistência médica, alimentação, transporte e outros benefícios. Esse recurso foi alocado em função da hora homem por atividade, conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Cálculo da taxa unitária do direcionador de recursos Mão-de-obra

Macro-atividades	Custo Unitário (R\$)	Hora homem	Custo Total (R\$)
Analisar e Controlar atividade Operacional	15,75684	0,50	7,88
Analisar e Controlar atividade Comercial	15,75684	40,42	636,89
Analisar e Controlar atividade Contábil/Financeiro	15,75684	77,03	1.213,75
Analisar e Controlar atividade Orçamento/Resultado	15,75684	73,24	1.154,03
Total	15,75684	191,19	3.012,55

Fonte: Elaboração própria

Como a carga horária trabalhada pelo funcionário da Controladoria Regional foi de 191,19 horas o custo unitário por hora foi de aproximadamente R\$ 15,76, tendo como custo total R\$ 3.012,55.

- b) Energia elétrica: como não há um medidor específico para o setor estudado nem para cada equipamento utilizado e a energia é medida através do KWh, considerou-se, neste caso, como custo total para o setor estudado o resultado da multiplicação do tempo de utilização dos equipamentos que consomem este recurso no setor pela quantidade de KW consumida por hora, pelo custo unitário do KW/h e, por fim, pelo percentual da hora homem para realizar cada macro-atividade. Os equipamentos que consomem energia elétrica pelo setor estudado é lâmpada fluorescente de 18W, um aparelho de ar-condicionador de 10.000 BTUS, um micro-computador e uma impressora multifuncional a laser, a qual é usada por diversos setores, sendo que a Controladoria Regional a utiliza, em média, durante 10 horas por mês, conforme Tabela 3.

Tabela 3 – Cálculo do custo total do consumo de energia elétrica

Equipamentos	Custo Unitário do KW/h (R\$)	Consumo KW/h	Quant. Horas utilizadas/mês	Custo unitário (RS)
--------------	------------------------------	--------------	-----------------------------	---------------------

Lâmpada 18 Watts	0,32789	0,2025	191,19	12,69
Aparelho ar-condicionado	0,32789	1,067	51,2	17,91
Computador	0,32789	0,47	191,19	29,46
Impressora a laser	0,32789	0,8	10	2,62
Total	0,32789	-----	-----	62,69

Fonte: Elaboração própria

Tabela 4 – Cálculo da taxa unitária do direcionador de recursos Energia elétrica

Macro-atividades	Hora homem	Percentual (%)	Custo (R\$)	Total
Analisar e Controlar atividade Operacional	0,50	0,26	0,16	
Analisar e Controlar atividade Comercial	40,42	21,14	13,25	
Analisar e Controlar atividade Contábil/Financeiro	77,03	40,29	25,26	
Analisar e Controlar atividade Orçamento/Resultado	73,24	38,31	24,01	
Total	0,32789	191,19	62,69	

Fonte: Elaboração própria

- a) Água: o consumo de água total é rateado em função da quantidade de funcionários por setor. Após obter o valor do setor da Controladoria Regional, dividiu-o pela quantidade total de hora homem por mês e multiplicou-se pela quantidade de horas por atividades, conforme Tabela 5.

Tabela 5 – Cálculo da taxa unitária do direcionador de recursos Água

Macro-atividades	Custo Unitário (R\$)	Hora homem	Custo (R\$)	Total
Analisar e Controlar atividade Operacional	0,04545	0,50	0,02	
Analisar e Controlar atividade Comercial	0,04545	40,42	1,84	
Analisar e Controlar atividade Contábil/Financeiro	0,04545	77,03	3,50	
Analisar e Controlar atividade Orçamento/Resultado	0,04545	73,24	3,33	
Total	0,04545	191,19	8,69	

Fonte: Elaboração própria

- d) Telefone: corresponde às despesas com a utilização de 01 ramal de telefone. Para este recurso dividiu-se também o total da despesa que foi de R\$ 192,83 pela quantidade total de carga horária mensal do funcionário da Controladoria

Corporativa, 191,19h, obtendo-se um custo unitário de aproximadamente R\$ 1,01, conforme Tabela 6.

Tabela 6 – Cálculo da taxa unitária do direcionador de recursos Telefone

Macro-atividades	Custo Unitário (R\$)	Hora homem	Custo Total (R\$)
Analisar e Controlar atividade Operacional	1,00858	0,50	0,50
Analisar e Controlar atividade Comercial	1,00858	40,42	40,77
Analisar e Controlar atividade Contábil/Financeiro	1,00858	77,03	77,69
Analisar e Controlar atividade Orçamento/Resultado	1,00858	73,24	73,87
Total	1,00858	191,19	192,83

Fonte: Elaboração Própria

- e) Contratos administrativos: a regional da empresa estudada possui dois contratos administrativos: com uma empresa que presta serviços gerais (limpeza, copa, pequenas manutenção de reparos em equipamentos e imóveis) e outro com uma empresa que fornece serviço de *office-boy*, que atendem tanto ao segmento da vigilância ativa quanto à logística de valores. O valor do primeiro é rateado em 30% para vigilância ativa e 70% para logística de valores. Já segundo é rateado em 20% e 80%, respectivamente aos dois segmentos. Ressalta-se que estes percentuais de rateios foi um acerto entre as gerências regionais dos dois segmentos em função da quantidade de funcionários de cada segmento. Uma vez obtido o valor da vigilância ativa, rateou-se mais uma vez este em função da quantidade de funcionários indiretos em cada setor. Sendo assim, o valor que coube à Controladoria Regional foi de R\$ 95,51, que, por sua vez, foi dividido pela quantidade total de hora homem por mês e multiplicou-se pela quantidade de horas por atividades.

Tabela 7 – Rateio do custo com contratos administrativos

Equipamentos	Custo total (R\$)	Hora homem mensal	Custo unitário (RS)
Limpeza	72,89	191,19	0,38124
Office-boy	22,62	191,19	0,11831
Total	95,51	191,19	0,49956

Fonte: Elaboração própria

Tabela 8 – Cálculo da taxa unitária do direcionador de recursos Contratos Administrativos

Macro-atividades	Custo Unitário (R\$)	Hora homem	Custo Total (R\$)
------------------	----------------------	------------	-------------------

Analisar e Controlar atividade Operacional	0,49956	0,50	0,25
Analisar e Controlar atividade Comercial	0,49956	40,42	20,19
Analisar e Controlar atividade Contábil/Financeiro	0,49956	77,03	38,48
Analisar e Controlar atividade Orçamento/Resultado	0,49956	73,24	36,59
Total	0,49956	191,19	95,51

Fonte: Elaboração própria

- f) Material de escritório: este custo é alocado para cada setor em função das requisições que é feito com um fornecedor que a empresa estudada tem uma parceria. Como no período em análise não houve requisição o custo foi zero. Entretanto, uma vez tendo este custo o mesmo também deverá ser dividido pela quantidade total de hora homem por mês e depois multiplicado pela quantidade de horas por atividades.
- g) Viagens e estadas: estes custos, que resumem-se à transporte, hospedagem, alimentação e comunicação, geralmente ocorrem para o setor estudado quando há necessidade de treinamento ou integração com outras regionais. Anualmente há um encontro nacional de controladoria da vigilância ativa, que tem como objetivo qualificação da mão de obra, troca de experiências, técnicas, padronização de processos e melhoria de processos e gestão, sendo que neste ano ocorreu no período analisado. Desta forma os custos apurados nesta conta também foi dividido pela quantidade total de hora homem por mês e depois multiplicado pela quantidade de horas por atividades.

Tabela 9 – Cálculo da taxa unitária do direcionador de recursos Viagens e estadas

Macro-atividades	Custo Unitário (R\$)	Hora homem	Custo Total (R\$)
Analisar e Controlar atividade Operacional	2,52628	0,50	1,26
Analisar e Controlar atividade Comercial	2,52628	40,42	102,11
Analisar e Controlar atividade Contábil/Financeiro	2,52628	77,03	194,60
Analisar e Controlar atividade Orçamento/Resultado	2,52628	73,24	185,02
Total	2,52628	191,19	483,00

Fonte: Elaboração própria

- h) Informática: trata-se de custos com manutenção, aquisição e reposição de equipamentos e software de informática. Adotou-se o mesmo método utilizado no item anterior para chegar ao custo por atividade: dividiu-se o custo total desta conta pela quantidade total de hora homem por mês e depois multiplicado pela quantidade de horas por atividades, conforme Tabela 10.

Tabela 10 – Cálculo da taxa unitária do direcionador de recursos Informática

Macro-atividades	Custo Unitário (R\$)	Hora homem	Custo (R\$)	Total
Analisar e Controlar atividade Operacional	0,38626	0,50	0,19	
Analisar e Controlar atividade Comercial	0,38626	40,42	15,61	
Analisar e Controlar atividade Contábil/Financeiro	0,38626	77,03	29,75	
Analisar e Controlar atividade Orçamento/Resultado	0,38626	73,24	28,29	
Total	0,38626	191,19	73,85	

Fonte: Elaboração Própria

- i) Expedição: custo referente à envio de correspondência, que não ocorreu no período analisado. Este custo também deverá ser dividido pela quantidade de hora homem por mês e depois multiplicado pela quantidade de horas por atividades.
- j) Imóveis: corresponde à custo com depreciação/amortização dos imóveis utilizados no setor da Controladoria Regional. O custo do período analisado foi de R\$ 137,00, dividido pelo total de hora homem no mês (191,19h) obtém-se o custo unitário de R\$ 0,72, que foi ser multiplicado pela quantidade de horas homem de cada atividade, conforme Tabela 11.

Tabela 11 – Cálculo da taxa unitária do direcionador de recursos Imóveis

Macro-atividades	Custo Unitário (R\$)	Hora homem	Custo (R\$)	Total
Analisar e Controlar atividade Operacional	0,71656	0,50	0,36	
Analisar e Controlar atividade Comercial	0,71656	40,42	28,96	
Analisar e Controlar atividade Contábil/Financeiro	0,71656	77,03	55,20	
Analisar e Controlar atividade Orçamento/Resultado	0,71656	73,24	52,48	
Total	0,71656	191,19	137,00	

Fonte: Elaboração própria

- k) Custo administrativo: trata-se de custos outros serviços terceirizados ou prestação de serviços por autônomos, como manutenção de imóveis, equipamentos (ar-condicionado, estantes, armários) e outros, os quais não ocorreram no período analisado.

4.2.5 Vª Etapa: cálculo do custo total das atividades e do custo total do setor analisado

Após calcular as taxas unitárias dos direcionadores de custos de cada recurso e alocá-las às atividades desenvolvidas pelo setor da Controladoria Regional, calculou-se o custo total de cada atividade e, por fim o custo total do setor, conforme Tabela 12.

Tabela 12 – Cálculo do custo total das atividades da Controladoria Regional

Macro-atividades	MOD	Ener. elét.	Água	Tel.	Con. adm.	Viagens/Estadas	Info. r.	Imóveis	Total	(%)
Analisar e Controlar atividade Operacional	7,88	0,16	0,02	0,50	0,25	1,26	0,19	0,36	10,63	0,26
Analisar e Controlar atividade Comercial	636,89	13,25	1,84	40,77	20,19	102,11	15,61	28,96	859,63	21,14
Analisar e Controlar atividade Contábil/Financeiro	1.213,75	25,26	3,50	77,69	38,48	194,60	29,75	55,20	1.683,23	40,29
Analisar e Controlar atividade Orçamento/Resultado	1.154,03	24,01	3,33	73,87	36,59	185,02	28,29	52,48	1.557,63	38,31
Total	3.012,55	62,69	8,69	192,83	95,51	483,00	73,85	137,00	4.066,12	100

Fonte: Elaboração própria

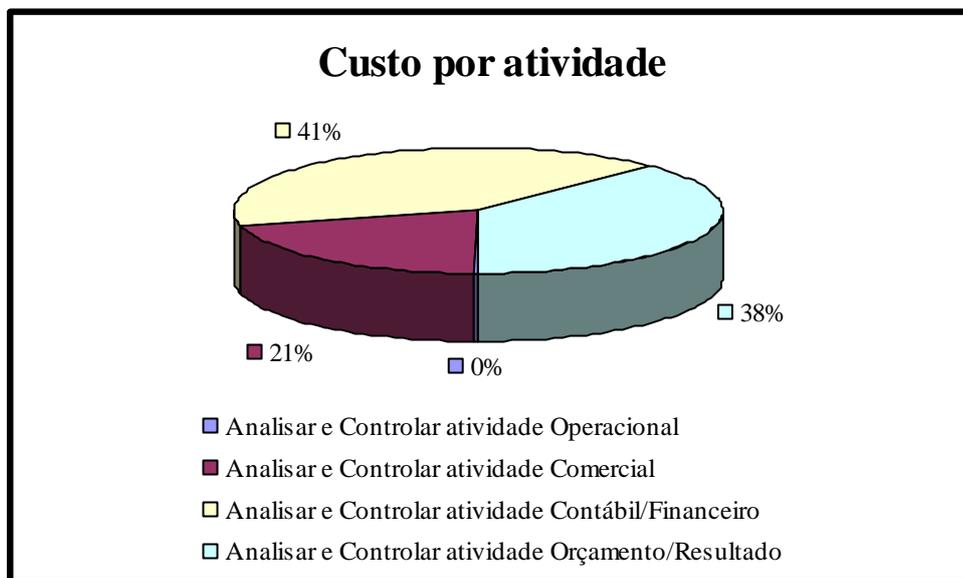


Figura 1 – Custos por atividade da empresa estudada
Fonte: Elaboração própria

Observa-se que a proporção mostrada para o consumo de todos os recursos por atividade na Tabela 12 repete-se na Figura 1, uma vez que o direcionador hora homem por atividade é o mesmo para todos os recursos.

Ressalta-se ainda que este trabalho não teve como objetivo verificar se as atividades atualmente desenvolvidas pelo setor de Controladoria Regional estão de acordo com o preconizado pelos teóricos, mas sim de desenvolver um modelo de custeio baseado nas atividades desempenhadas no período em que a pesquisa foi realizada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teórica deste estudo conseguiu demonstrar de forma objetiva que, em relação aos sistemas de custeios tradicionais, como o absorção e o variável/direto, o ABC é o que melhor atende às atuais demandas gerenciais (mensurar e reduzir o impacto dos custos indiretos no resultado das empresas, visualizar e mensurar os processos e atividades da organização, efetuar análise de custo e benefício de cada processo e atividade, entre outras).

Tal característica se dar pelo fato da metodologia de custeio ABC tratar de forma diferenciada os custeios indiretos, uma vez que busca tratá-los através do mapeamento dos processos e atividades diretas e, principalmente, indiretas. Sendo que este mapeamento leva ao conhecimento dos processos e atividades que agregam valor ao produto/serviço oferecido.

O modelo de custo desenvolvido para a empresa estudada conservou as supracitadas características do ABC, uma vez que permitiu visualizar, dentro das limitações do estudo, todas as macro-atividades, atividades, tarefas, direcionador de recursos e os recursos consumidos por atividades. Além disso, este modelo possibilitará à organização praticar uma gestão de custos estratégica, pois, poderá desenvolver, a médio e longo prazo, orçamentos anuais baseados nas atividades, tomar decisões gerenciais estratégicas e formar preços de venda dos serviços mais coerentes com a estrutura de custos indiretos da companhia, tendo como consequência a melhoria da rentabilidade da entidade.

Assim, pode-se afirmar que a metodologia de custeio ABC possibilita uma apuração precisa dos custos das atividades do centro de custo em estudo, a determinação da eficiência e eficácia das atividades executadas, o rastreamento das atividades que estão onerando os serviços e a detecção das atividades que podem ser executadas por terceiros com menor custo e maior eficiência, bem como aquelas que não agregam valor ao produto/serviço oferecido.

Vale ressaltar que a utilização do sistema ABC é a base para a prática da Gestão Baseada em Atividades (ABM), que juntamente com a EVA (Valor Econômico Agregado) formam os dois pilares do *Balanced Score Card* (BSC), que, por sua vez, permitiu o gerenciamento do planejamento estratégico de forma objetiva e sistemática. Sendo que tanto o direcionamento do planejamento estratégico quanto a elaboração, implementação e acompanhamento do BSC são responsabilidades da Controladoria das organizações, que tem como objetivo final garantir que as organizações cumpram sua missão de forma a alcançar a visão definida no planejamento estratégico.

Em suma, nota-se que a maior vantagem em se adotar o sistema ABC está na obtenção de informações precisas para subsídio à tomada de decisões gerenciais, porém essa vantagem só será válida se os benefícios superarem os custos de medida e implementação do sistema.

Por fim, acredita-se que o presente estudo, apesar de estar focado em um setor da empresa prestadora de serviço de segurança na Bahia, possa contribuir para a efetiva melhoria de desempenho dentro da própria organização, bem como para empresas similares, proporcionando ganhos em qualidade, transparência, eficiência, eficácia e economia, atendendo, dessa forma, aos objetivos contidos em suas missões.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Magda. *Como escrever teses e monografias: um roteiro passo a passo*. 1.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.
- CHURCHMAN, A. West. *Introdução à teoria dos sistemas*. Tradução de Francisco M. Guimarães. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 1972.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- GIL, Antônio Carlos. *Como Elaborar Projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custos e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. *Contabilidade de Custos*. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 1 v.
- _____. *Contabilidade de Custos*. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 2 v.
- LEONE, George Guerra. *Custos: um enfoque administrativo*. 11. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1995. 1 v.
- _____. *Curso de Contabilidade de Custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. *Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento Integrado de custos*. Tradução Adalberto Ferreira das Neves; revisão técnica Eliseu Martins. São Paulo: Atlas, 1997.
- ZANELLA, Luiz Carlos. *Administração de Custos em Hotelaria*. 2. ed. Caxias do Sul: EDUCS, 2001.