



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

KARLA ELOISSE ALENCAR DE OLIVEIRA

**UMA ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DO MÉTODO ABC EM UM
CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES NA CIDADE DE
SOUSA/PB**

**SOUSA - PB
2011**

KARLA ELOISSE ALENCAR DE OLIVEIRA

**UMA ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DO MÉTODO ABC EM UM
CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES NA CIDADE DE
SOUSA/PB**

**Monografia apresentada ao Curso de
Ciências Contábeis do CCJS da
Universidade Federal de Campina
Grande, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharela em
Ciências Contábeis.**

Orientador: Professor Me. Fabiano Ferreira Batista.

**SOUSA - PB
2011**

KARLA ELOISSE ALENCAR DE OLIVEIRA

**UMA ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DO MÉTODO ABC EM UM CENTRO DE
FORMAÇÃO DE CONDUTORES NA CIDADE DE SOUSA/PB**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Fabiano Ferreira Batista (Orientador)

Prof. Ms. Harlan Herculano de Azevedo
Membro examinador 1

Prof^a. Ms. Janaína Ferreira Marques de Melo
Membro examinador 2

Sousa, 30 de novembro de 2011.

Dedico,

À minha mãe, Francisca Tereza Alencar de Oliveira, meu porto seguro, por que sei que todo meu esforço se torna pequeno diante de tanto orgulho que você sente nesse momento, assim como pelas vezes que sacrificou seus sonhos em realização dos meus.

AGRADECIMENTOS

À Deus, causa primeira de todas as coisas, pelo dom da vida e por ter sempre estado comigo, segurando minha mão diante das dificuldades enfrentadas.

Aos meus pais, Jose Antonio de Oliveira e Francisca Tereza Alencar de Oliveira, por ter me ensinado o verdadeiro valor da vida e por terem se doado por inteiro para tornar meu caminho mais iluminado, proporcionando assim meu acesso ao mundo do conhecimento.

Aos meus irmãos Carlos Eduardo, José Carlos, Kaiza Maria e Tatianny Thaís pelo carinho e pelo apoio nos momentos que mais precisei.

À todos os meus familiares que de forma direta ou indireta, contribuíram para que eu pudesse conquistar mais uma etapa da minha vida.

À minha madrinha Ádria Andresa, pelo apoio e carinho nos momentos em que mais precisei.

Ao professor Fabiano Ferreira Batista pela orientação dessa monografia, pois sem seus ensinamentos e contribuições não teria concluído esse trabalho, e ao qual eu aprendi a admirar e respeitar.

À professora Thaesiany Freitas que muito contribui para o desenvolvimento desse trabalho, com sua co orientação.

À todos os meus amigos, em especial as minhas amigas Adriana Maria, Umbelina Moura e Susana Pereira, que sempre estiveram comigo nos momentos de alegrias e de dificuldades, e com as quais eu aprendi o verdadeiro valor de uma amizade. E a Kamila Feitosa companheira de apartamento, com quem convivi esses últimos momentos de universidade e quem soube agüentar meus estresses.

À todos os professores da Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis e demais professores do CCJS pelos ensinamentos e apoio.

Aos colegas de sala pela convivência e experiências trocas e que estiveram presentes durante toda essa caminhada e que possamos dar o melhor de nós no exercício de nossa profissão.

Aos coordenadores do curso de Ciências Contábeis pelo apoio em querer sempre o melhor dos alunos.

As secretárias da Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis, Eliane, Patrícia, Remédios e Waleska pelo apoio e carinho durante toda essa trajetória.

Aos funcionários do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais com quem eu tive oportunidade de construir grandes amizades.

E a todos que contribuíram de forma direta ou indireta para a concretização desse trabalho e que estiveram presentes durante minha trajetória ate chegar aqui.

“Tudo o que um sonho precisa para ser realizado é alguém que acredite que ele possa ser realizado”.

(Roberto Shinyashiki)

RESUMO

A presente investigação objetiva descrever os aspectos operacionais (facilidades e dificuldades) no processo de implantação do método de custeio ABC em um Centro de Formação de Condutores (CFC). Para tanto, mapeou-se os processos da empresa pesquisada, no intuito de identificar as principais atividades desempenhas por ela; identificar os possíveis direcionadores de custos da empresa pesquisada e verificar os gastos que incorrem no processo de prestação de serviço da empresa pesquisada. A pesquisa foi desenvolvida através de um estudo de caso, em que, através de entrevistas realizadas no próprio CFC, foi feito um levantamento das atividades realizadas assim como dos recursos consumidos, para posteriormente identificar os possíveis direcionadores de recursos e das atividades. No que tange aos direcionadores, foram analisados alguns direcionadores, para o mesmo recurso, sem a intenção de esgotá-los para que, com isso, fosse possível fazer inferências a respeito de cada um e que a escolha levasse em consideração a relação que este tenha com a atividade e/ou dos objetivos que se propõe com a implantação. Foram observadas como facilidades na implantação a determinação das atividades desempenhadas pela empresa, na renovação dos direcionadores, além da participação de todos os envolvidos no processo dentro da empresa o que facilita a coleta das informações possíveis sobre o processo dentro da empresa. Já como dificuldades, mais especificamente na empresa investigada, pode-se observar que, apesar da atividade desempenhada pela empresa ser simples e com atividades bem definidas, a ausência de um sistema de informações dificultam o rastreamento dos elementos necessários a implantação do ABC. Neste sentido, a empresa precisa levar em consideração a relação custo-benefício para a implantação do método de custeio ABC, pois o mesmo deve adequar-se as necessidades da empresa para que não acabe gerando gastos desnecessários.

Palavras-chave: Centro de formação de Condutores. Métodos de Custeios. Custeio Baseado em Atividades. Serviços. Carteira Nacional de Habilitação.

ABSTRACT

The present investigation aims to describe the operational aspects (strengths and difficulties) in the process of implementing the method in an ABC Training Center Conductor. To this end, it was mapped business processes research in order to identify the main activities performed by it; identify potential cost drivers of the company researched and verify the expenses incurred in the provision service company studied. The survey was developed through a case study, in which, through interviews with staff at the CFC, was a survey of activities and resources consumed to further identify potential drivers of resources and activities. With respect to drivers, some drivers were analyzed for the same resource, with no intention of exhausting them, that with this, it was possible to make inferences about each one and that the choice would take into account the relationship it has with the activity and / or the objectives it intends to deploy. Facilities were identified as the determination in the implementation of the activities performed by the company, the renewal of drivers, besides the participation of everyone involved in the process within the company which facilitates the collection of information possible about the process within the company. Since such difficulties, specifically the company investigated, it can be observed that despite the activity performed by the company to be simple and well defined activities, the absence of an information system make it difficult to trace the elements necessary for implementation of ABC. In this direction the company needs to consider the cost-effective to implement the ABC method, because it must fit the needs of the company that does not end up creating unnecessary expenses.

Keywords: Drivers Training Center. Costing methods. Activity Based Costing. Services. Driver's License.

LISTA DE SIGLAS

ABC – Activity Based Costing (Custeio Baseado em Atividades)
CETRAN – Conselho Estadual de Trânsito
CFC – Centro de Formação de Condutores
CIRETRANS – Circunscrições Regionais de Trânsito
CNEG – Congresso Nacional de Excelência em Gestão
CNH – Carteira Nacional de Habilitação
CODATA - Companhia de Processamento de Dados da Paraíba
CONTRAN – Conselho Nacional de Trânsito
CONTRANDIFE – Conselho de Trânsito do Distrito Federal
CRT – Controladoria Regional de Trânsito
CTB – Código de Trânsito Brasileiro
DENATRAN – Departamento Nacional de Trânsito
DERs – Departamento de Estradas de Rodagem
DETRAN – Departamento de trânsito
DETRANS – Departamentos Estaduais de Trânsito
DNIT – Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IED – Investimento Estrangeiro Direto
JARIs – Juntas Administrativas de Recursos de infrações
LADV – Licença para Aprendizagem de Direção Veicular
PIB – Produto Interno Bruto
PM – Polícia Militar
PRF – Polícia Rodoviária Federal
TDABC – Time – Drven Activity – Based Costing

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Comparação entre contabilidade financeira e contabilidade gerencial.....	24
Figura 2 Comparação entre a contabilidade financeira, de custos e gerencial com foco nos usuários.....	25
Figura 3 Esquema básico da contabilidade de custos	26
Figura 4 Classificação dos custos pelos métodos de custeio por absorção e variável.....	34
Figura 5 Primeira versão do ABC	38
Figura 6 Segunda versão do ABC	39
Figura 7 Organograma do CFC Bom Jesus.....	54
Figura 8 Processo de habilitação – CFC Bom Jesus	57
Figura 9 Mapa das atividades do CFC Bom Jesus	60
Figura 10 Relação existente entre os custos e as atividades pelo método ABC no CFC Bom Jesus.....	66

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Resumo das principais terminologias utilizadas na contabilidade de custos	29
Quadro 2 Classificação dos custos.....	30
Quadro 3 Processo de mapeamento das atividades.....	41
Quadro 4 Classificação dos Centros de Formação de Consutores.....	51
Quadro 5 Identificação dos recursos do CFC Bom Jesus.....	61
Quadro 6 Identificação dos direcionadores de custos do CFC Bom Jesus	62
Quadro 7 Alocação dos custos às atividades do CFC Bom Jesus	64

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.1 Problematização	14
1.2 Justificativa	16
1.3 Objetivos	18
1.3.1 <i>Objetivo Geral</i>	18
1.3.2 <i>Objetivos Específicos</i>	18
1.4 Metodologia	19
1.4.1 <i>Classificação da pesquisa</i>	19
1.4.2 <i>Coleta e tratamento dos dados</i>	20
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	22
2.1 Aspectos relevantes sobre contabilidade financeira, de custos e gerencial	22
2.2 A contabilidade de custos	26
2.3 Sistema de Gestão de Custos e Métodos de Custeio	30
2.3.1 <i>Sistema de gestão de custos</i>	30
2.3.2 <i>Método de custeio</i>	32
2.3.2.1 <i>Custeio por Absorção</i>	32
2.3.2.2 <i>Custeio Variável</i>	33
2.3.2.3 <i>Custeio Pleno (RKW)</i>	35
2.3.2.4 <i>Custeio Baseado em Atividades (ABC)</i>	35
2.4 Histórico, modelo conceitual e aspectos operacionais do ABC	36
2.4.1 <i>Objetivos do ABC</i>	39
2.4.2 <i>Etapas para a implantação do ABC</i>	40
2.4.3 <i>Aspectos operacionais do ABC</i>	42
2.4.3.1 <i>Vantagens do ABC</i>	42
2.4.3.2 <i>Desvantagens do ABC</i>	43
2.4.4 <i>TDABC X ABC</i>	44
2.5 Controle de custos no Setor de Serviços	45
2.5.1 <i>Características do setor de serviços</i>	47
2.5.2 <i>O uso do ABC em empresas prestadoras de serviços</i>	48
2.6 Centro de Formação de Condutores - CFC	50
3. ESTUDO DE CASO	53
3.1 Características da empresa e estrutura organizacional	53
3.2 Processo de prestação de serviços do CFC Bom Jesus	55
3.2.1 <i>Descrição do processo de habilitação</i>	55
3.3 Etapas para implantação do ABC no CFC Bom Jesus	57

3.3.1 Mapeando as atividades.....	58
3.3.2 Identificando os recursos do CFC Bom Jesus	60
3.3.3. Identificando os direcionadores de recursos.....	61
3.3.4 Alocando os recursos as atividades.....	63
3.3.5 Alocando as atividades aos recursos.....	64
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	68
REFERÊNCIAS.....	71
APÊNDICES.....	76

1 INTRODUÇÃO

1.1 Problematização

As empresas encontram-se inseridas em um cenário em constante movimentação em que os avanços tecnológicos, o aumento da produtividade e a abertura dos mercados, vêm fazendo com que as empresas repensem e mudem a forma de gerir seus negócios, buscando novos métodos de custeio que possam atender e adaptar-se as modificações e ao mesmo tempo obter informações relevantes relacionadas aos seus processos, constituindo dessa forma um importante fator para a permanência em um mercado, isso porque um sistema de custeio, isoladamente, não garante o sucesso de uma empresa, mas a sua ausência é capaz de tornar a empresa mais vulnerável (JOHNSON; KLAPLAN 1996 *apud* FROSSARD, 2003).

Essas mudanças e o aumento da concorrência fazem com que o consumidor, além de se tornarem cada vez mais exigentes e dispostos a pagar um valor menor pelos produtos devido à grande oferta, saia ganhando uma vez que, os preços tendem a diminuir e a qualidade dos produtos, aumentar (BORNIA, 2010).

A pressão, por melhoria da qualidade dos produtos ou serviços prestados, tem provocado uma preocupação nos gestores, que a todo instante buscam as melhores ferramentas que estão ligadas à mensuração dos custos, pois se conhecendo o custo efetivo da produção e/ou prestação de serviços, os gestores passam a conhecer a estrutura de custo de cada produto e/ou serviços e com isso ajustar melhor os preços de vendas à demanda e à necessidade da empresa em gerar lucros.

Com isso, percebe-se a necessidade por parte dos gestores, de ferramentas aprimoradas para a análise dos custos incorridos neste setor e para auxiliá-los, pode-se contar com um sistema de gestão dos custos, o Custeio Baseado em Atividades (ABC – *Activity Based Costing*) que supera as deficiências dos sistemas tradicionais.

A idéia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades. Ele tem sua origem atrelada à necessidade de um método de mensuração que levassem em consideração conceitos como o de custos que não agregam valor, o

comportamento desses custos e os custos das várias atividades desempenhadas na empresa (BORNIA, 2010).

A proposta do método ABC é analisar os custos das atividades que consomem recursos da empresa, procurando reduzir as distorções provenientes do rateio arbitrário dos custos indiretos desenvolvidos durante o processo produtivo, comercialização ou prestação de serviço, considerado pelos estudiosos como o método de custeio que gera o maior número de informações sobre os custos.

Segundo Nakagawa (2007), o ABC é um método de análise de custos, que busca "rastrear" os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos "diretamente identificáveis" com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços.

Autores como Nakagawa (2007); Martins (2008); Bornia (2010); Jiambalvo (2009); Horngren, Sundem e Stratton (2004); Garrison, Noreen e Brewer (2007), entre outros, comentam que, o ABC tem se mostrado como sendo um método de custeio diferenciado, tendo em vista que ele oferece um número muito grande de informações devido ao detalhamento das atividades da empresa.

Porém, a implantação de um método de custeio requer um conjunto de medidas e tarefas, o que envolve toda a organização. Para que a implantação do ABC seja eficiente, é preciso que os gestores avaliem algumas questões como, custo/benefício com a implantação, quais os objetivos pretendidos com a implantação, pois este pode tornar-se bastante dispendioso.

Muitos são os estudos sobre o ABC, onde a maioria da literatura e pesquisas acadêmicas apontam inúmeras vantagens sobre o ABC, isso pode gerar distorções acerca desse método, por parte dos gestores, pois estes podem chegar a conclusão de implantar o ABC na empresa sem levar em consideração alguns fatores, como por exemplo, as possíveis dificuldades e/ou limitações no processo de implantação desse método de custeio, o que levaria estes gestores a implantarem esse método considerando apenas suas vantagens.

Nesse sentido, o ABC constitui-se de uma ferramenta, tanto para a gestão de custos quanto para o auxílio na tomada de decisão, além de subsidiar decisões relacionadas a preço, superando assim, os métodos de custeio tradicionais, por estes terem seus rateios considerados arbitrários e subjetivos.

O setor de serviços tem mostrado bastante crescimento refletindo em aumento da competitividade e exigindo melhorias, por parte destas empresas, em seus processos.

Assim sendo, os problemas gerenciais antes enfrentado apenas pelas empresas de manufaturas, passam agora a fazer parte da realidade das empresas que atuam nesse segmento, o que faz com que elas busquem ferramentas que possam contribuir para o aprimoramento de seus processos, possibilitando assim, uma melhoria da qualidade e eficiência das atividades desenvolvidas por elas.

Especificamente, o setor de CFC – Centro de Formação de Condutores, em virtude das mudanças advindas com o Código de Trânsito Brasileiro em que os serviços oferecidos tiveram que ser aperfeiçoados e com isso esses centros sentiram a necessidade de informações mais acuradas sobre os custos, para que estas sirvam de subsídio para o processo decisório, pois, por terem seus preços pré-estabelecidos por sindicatos de classe, esses centros necessitam dessas informações, no intuito de identificar as atividades que não agregam valor aos seus produtos, podendo, então, eliminá-las e assim, adequar-se facilmente aos preços propostos, garantindo uma rentabilidade possível.

A mensuração dos custos nas empresas prestadoras de serviços torna-se bem mais complexa do que nas empresas de manufatura, isso devido as características pertinentes a esse setor, que são, segundo Meireles (2006): simultaneidade, intangibilidade, interatividade e inestocabilidade. Assim quanto maior o número de informações geradas por um método de custeio, melhor para a empresa, pois estas poderão aperfeiçoar seus processos e reduzir seus custos.

Neste contexto, surge a questão problema que norteia esta pesquisa:

Quais os aspectos operacionais (facilidades/dificuldades) na implantação do ABC em um Centro de Formação de Condutores – CFC na cidade de Sousa/PB?

1.2 Justificativa

A ascensão das empresas prestadoras de serviços, provocada pelo grande demanda no setor industrial que ocasionou a terceirização de alguns processos, tornou necessário para essas empresas conhecer a sua estrutura de custos, de forma mais detalhada, fazendo com que as metodologias de custeio, antes utilizadas apenas no setor industrial, passassem então a serem utilizadas nas empresas prestadoras de serviços.

A evolução no setor de serviços fez com as empresas que atuam nesse segmento passasse a enfrentar uma acirrada competição. Assim, segundo Kaplan (1998 *apud* MAUAD;

PAMPLONA, 2001), os problemas gerenciais antes enfrentados apenas pelas empresas de manufatura passam agora a ser enfrentados também no setor de prestação de serviços. Estas empresas se vêm com a necessidade de conhecer melhor seus custos no intuito de melhorar seu processo, reduzindo seus custos sem, no entanto, diminuir a qualidade dos serviços prestados.

A necessidade de um estudo sobre esse tema surge com advento de mudanças impostas pelo ambiente em que as empresas encontram-se inseridas e a necessidade que os gestores têm de informações pertinentes ao processo de prestação de serviços e na identificação de seus custos, podendo assim reduzi-los ao máximo sem, porém, perder sua rentabilidade.

Por seus custos serem de difícil mensuração, as empresas prestadoras de serviços necessitam de um método de custeio eficiente, que lhes forneçam o maior número de informações possíveis, para que estas possam ter uma visão mais ampla e real sobre a estrutura de seus custos e dê suporte na tomada de decisão.

Neste sentido, o ABC se destaca por ser um método de custeio que gera um maior número de informações sobre os custos incorridos no processo produtivo e/ ou prestação de serviços, podendo assim, ser aplicado em qualquer tipo de empresa, facilitando o entendimento dos custos pelos gestores.

Os Centros de Formação de Condutores – CFC, nomenclatura adotada pelo Código de Trânsito Brasileiro para definir as antigas Auto Escolas, têm evoluído bastante no sentido de atender as novas exigências trazidas pelo Código de Trânsito Brasileiro e seus serviços têm passado por enormes mudanças. Mudanças essas trazidas pelo Código de Trânsito Brasileiro - CTB que entrou em vigor em 1998, que fez com estes centros passassem a contar com normas mais rígidas. Os serviços oferecidos pelas antigas auto-escolas tiveram que ser aperfeiçoados e, atualmente, são oferecidos um grande número de serviços.

Devido as mudanças ocorridas nesse setor e o aumento de serviços por elas oferecidos, é interessante que os CFCs conheçam a estrutura de seus custos e suas atividades, para que estes consigam ser competitivos no mercado em que atuam, além de, considerando os preços estabelecidos pelos sindicatos das classes, adequar o fornecimento de seus serviços dentro de padrões já estabelecidos por normas e regulamentos, e ao mesmo tempo garantir o maior nível de lucratividade para a empresa.

Nesse sentido, o método que tem se destacado, por oferecer uma melhor visão das atividades da empresa, de como estas atividades consomem os recursos e,

conseqüentemente, da estrutura de seus custos de uma forma geral é o método de custeio ABC, pois, depois de ter passado por algumas adaptações, esse método pode ser facilmente aplicado nas empresas desse segmento, auxiliando assim os gestores na tomada de decisão.

As discussões acerca do tema têm ocorrido com bastante frequência devido a sua complexidade, sendo considerado pela literatura como o mais complexo método de custos. Assim, esse estudo dará suporte para que os CFCs possam usufruir dos benefícios proporcionados por esse método, através do detalhamento das informações, podendo estas, competirem melhor no mercado em que atuam.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Descrever os aspectos operacionais (facilidades e dificuldades) no processo de implantação do método de custeio ABC em um Centro de Formação de Condutores.

1.3.2 Objetivos específicos

Para o alcance do objetivo geral, foram propostos os seguintes objetivos específicos:

- Mapear os processos de prestação de serviços da empresa pesquisada no intuito de identificar as principais atividades desempenhadas por ela;
- Identificar os possíveis direcionadores de custos da empresa pesquisada;
- Verificar os gastos que incorrem no processo de prestação de serviço da empresa pesquisada;
- Relacionar os direcionadores de custos com as atividades pelo critério ABC no objeto de estudo.

1.4 Metodologia

1.4.1 Classificação da pesquisa

Quanto às tipologias da pesquisa científica, elas podem ser classificadas, segundo Gonçalves (2008, p. 79), sobre quatro critérios: a pesquisa quanto aos objetivos; quanto aos procedimentos; quanto às fontes de informação e quanto à natureza dos dados, que pode ser quantitativa e qualitativa.

O problema desta pesquisa fundamenta-se na análise das atividades e dos direcionadores de custos, no intuito de identificar as facilidades e limitações na implantação do método de custeio ABC em um Centro de Formação de Condutores de tal modo que, pode ser classificada quanto à natureza dos dados, como qualitativa, ao passo que interpreta a relação de fatos não quantificáveis. Richardson (1999 *apud* BEUREN 2088, p. 91), menciona que “os estudos quem empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar procedimentos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

A metodologia utilizada nesse projeto de pesquisa quanto aos seus objetivos, pode ser classificada como descritiva, pois descreve as características da empresa estudada. De acordo com Gil (2009, p. 42) “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

Quanto aos seus procedimentos de coleta, este trabalho constitui-se de um estudo de caso, pois faz uma análise dos métodos de custeio tradicionais e o ABC, verificando quais os aspectos operacionais trazidos pela implantação do método ABC em um Centro de Formação de Condutores na cidade de Sousa-PB.

De acordo com Gil (2009, p. 54) o estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos”.

Ainda, quanto aos seus procedimentos, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, fazendo assim, um levantamento de estudos relacionados ao tema Custeio Baseado em Atividades. Foram realizadas pesquisas para o embasamento teórico em diversas fontes bibliográficas, como: livros, revistas, periódicos, leis, monografias, dissertações, teses e em publicações avulsas. De acordo com Gil (2009, p. 44), “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base

em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Esta pesquisa caracteriza-se, ainda, de acordo com seus procedimentos como sendo documental, pois foram analisados os documentos da empresa estudada.

De acordo com Silva e Grigolo (2002 *apud* BEUREN, p. 89), a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir – lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

Inúmeros são os trabalhos científicos publicados fazendo uma abordagem sobre custos, mostrando muitos métodos e sistemas de controle e gestão de custos que geram informações relevantes para a tomada de decisão. Porém, não há publicações na área fazendo referência aos Centros de Formação de Condutores – CFC. Neste sentido, esta pesquisa é considerada exploratória, no intuito de proporcionar esclarecimentos sobre o segmento mencionado.

1.4.2 Coleta e tratamento dos dados

Para o desenvolvimento desta pesquisa foram utilizadas algumas técnicas para a coleta de dados. Neste caso, a técnica utilizada foi a entrevista (apêndice 1), que segundo Lakatos e Marconi (1995, p. 107), “ é uma conversação face a face, de maneira metódica; proporciona ao entrevistador, verbalmente, a informação necessária. A partir dessa técnica pode-se identificar melhor todo o processo ocorrido no Centro de Formação de Condutores Bom Jesus, assim como a identificação dos recursos consumidos na prestação de serviços.

O roteiro de entrevista foi elaborado considerando a necessidade de obtenção de dados que serviria de suporte para a implantação do método de custeio ABC na empresa pesquisada. O mesmo é constituído de questões subjetivas com o objetivo de identificar o processo de prestação de serviços e os recursos consumidos pelo CFC.

As entrevistas foram realizadas nas instalações do próprio CFC, com a gerente de ensino e auxiliar de escritório, onde durante essa conversação pôde ser identificado todo o processo, assim como os recursos consumidos pela empresa.

Após a coleta de dados iniciou-se a identificação e análise das atividades e direcionadores de custos no processo de habilitação da CFC Bom Jesus. Foi realizada, ainda, uma análise das etapas para a implantação do método ABC tradicional no intuito de verificar quais

etapas seriam necessárias para a implantação do mesmo em um Centro de Formação de Condutores.

As informações coletadas foram organizadas e representadas por quadros e figuras, onde foi feita uma análise qualitativa no intuito de proporcionar uma melhor visão da implantação do método e responder a questão problema dessa pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Aspectos relevantes sobre Contabilidade financeira, de custos e gerencial

A contabilidade tem como objetivo, segundo Silva *et al* (2011), a mensuração, o registro, assim como informar os aspectos que envolvem o patrimônio, seja ele, das pessoas jurídicas e/ou físicas. Nesse sentido, a Contabilidade fornece o maior número de informações, aos mais diversos usuários sejam eles, internos ou externos. A contabilidade financeira atende os usuários externos e tem como foco principal a apuração do resultado econômico e financeiro das empresas, atendendo as necessidades destes usuários, sempre em conformidade com os princípios de contabilidade.

Para Martins (2008, p. 19): “Até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais”.

A necessidade de controle e gestão de custos, em decorrência do surgimento de várias indústrias durante a Revolução Industrial, deu origem a uma contabilidade que se destina aos diversos níveis gerenciais, a contabilidade de custos.

A Contabilidade de Custos, segundo Crepaldi (2009, *apud* ANDRADE, 2010, p. 26), “é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços, a qual tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração”.

Esta Contabilidade de Custos de acordo com Martins (2009, *apud* ANDRADE, 2010, p. 26), “tem duas funções relevantes: o auxílio ao domínio e a ajuda às tomadas de decisões”. Esta contabilidade de custos atendia as necessidades de controle de custos dos produtos fabricados, oferecendo informações para a solução de possíveis problemas relacionados ao processo produtivo.

A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam destas finalidades primeiras e, por isso, nem sempre consegue atender completamente a suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão (MARTINS, 2008, p. 23).

Nesse sentido, a Contabilidade de Custos deve caminhar em harmonia com a Contabilidade Financeira, pois àquela recebe informações desta em termos de procedimentos e seus demonstrativos devem obedecer aos Princípios de contabilidade. A Contabilidade de Custos

e Gerencial surgem, então, da necessidade de informações úteis para o auxílio na tomada de decisão, com a função inicial de mensuração de estoques.

Com os avanços tecnológicos, empresas com sistemas cada vez mais automatizados e a expansão comercial fez surgir um ambiente altamente competitivo. A partir deste fato, surge a necessidade, pelos gestores, de uma contabilidade voltada para aspectos relacionados ao planejamento e controle, e que forneça informações importantes que auxiliem esses gestores no processo de tomada de decisão. Sendo assim, a contabilidade gerencial tem seu foco voltado para os usuários internos das empresas.

De acordo com Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 4, grifo do autor), “a **contabilidade gerencial** é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”. Andrade (2010, p. 27) comenta que “a contabilidade gerencial está interligada ao equilíbrio entre os custos e as vantagens da informação contábil, aliado a noção dos efeitos comportamentais”.

Segundo Garrison, Norren e Brewer (2007), a contabilidade financeira não difere da contabilidade gerencial apenas quanto à orientação para seus usuários, mas também em sua ênfase no passado ou no futuro, no tipo de dado fornecido e em sua ênfase na precisão. A contabilidade financeira é obrigatória, tendo seus dados que estejam de acordo com os Princípios de Contabilidade, pois existem vários órgãos que a fiscaliza. Já a contabilidade gerencial não é obrigatória, sendo seus dados utilizados para fins gerenciais.

A Figura 1 mostra um comparativo entre a contabilidade financeira e gerencial.

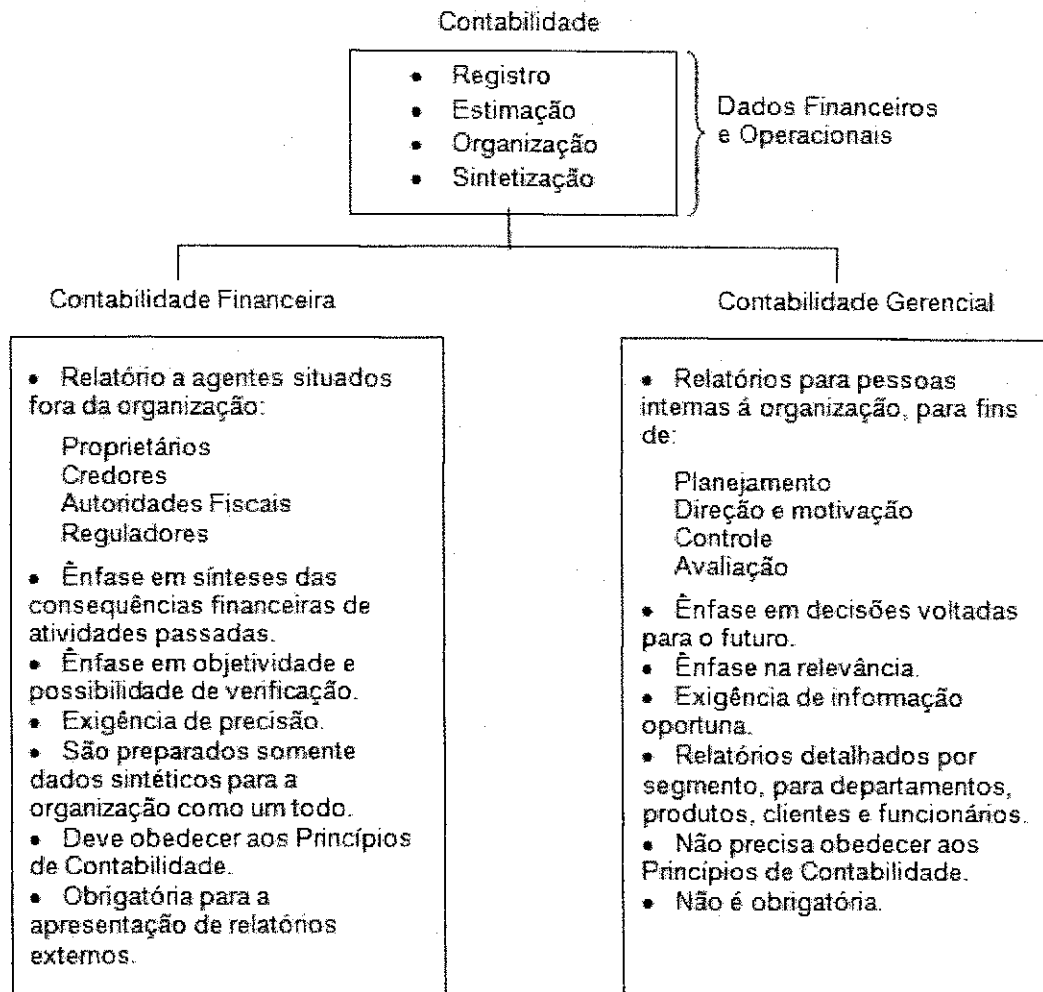


Figura 1 - Comparação entre Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial.
Fonte: Adaptado de Garrison (2007, p. 7).

A Contabilidade Financeira segundo Jiambalvo (2009) é direcionada aos usuários externos, enquanto que a Contabilidade Gerencial é voltada a atender seus usuários internos. As informações apresentadas pela Contabilidade Financeira dizem respeito às transações relacionadas a transações passadas, já a Contabilidade Gerencial possui foco no planejamento, tendo suas informações relacionadas a eventos futuros.

A Figura 2 apresenta de forma resumida uma comparação entre as contabilidades financeira, gerencial e de custos baseado no foco em seus usuários.

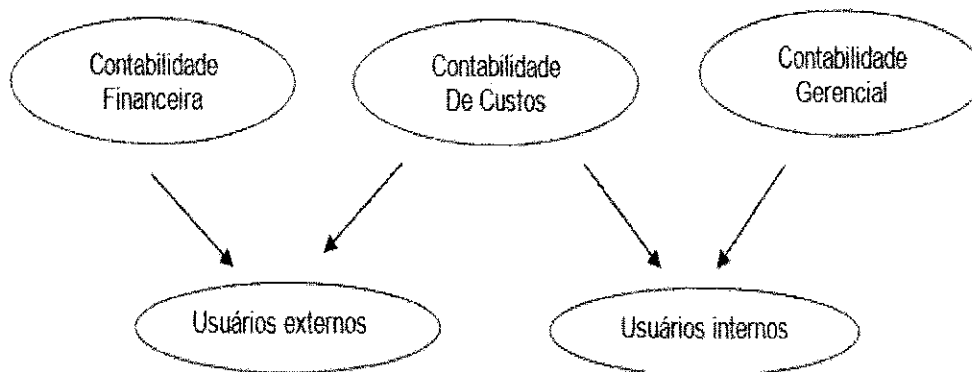


Figura 2 – Comparação entre a Contabilidade Financeira, de Custos e Gerencial com foco nos seus usuários.

Fonte: Adaptado de Martins 2008, Garrison *et al* 2007

A Contabilidade Financeira assemelha-se com a Contabilidade de Custos no que diz respeito aos usuários, pois suas informações são destinadas aos usuários externos. Já a Contabilidade de custos assemelha-se com a Contabilidade Gerencial, pois aquela também possui foco nos usuários internos quanto a destinação de suas informações, assim como a Contabilidade Gerencial.

O desenvolvimento tecnológico e o advento da globalização vêm tornando o ambiente, em que as empresas estão inseridas, cada vez mais competitivo. Surge, então, a necessidade de uma contabilidade, que não só trate de questões financeiras, mas que gere informações que auxiliem os gestores no planejamento e controle dos processos das entidades.

Nesse sentido, a nova Contabilidade de Custos segundo Martins (2008) acabou por passar de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros para importante arma de controle e decisões gerenciais. A Contabilidade de Custos tradicional era voltada para atender as necessidades das empresas em mensurar seus estoques. Atualmente, com o aumento da competitividade, a nova Contabilidade de Custos possui seu foco no planejamento e tomada de decisão.

Para atender a suas funções de mensuração de estoques em um primeiro momento; e de planejamento e controle num segundo momento, a Contabilidade de Custos segue, segundo Martins (2008), um esquema básico, com as seguintes etapas: separação entre custos e despesas; apropriação dos Custos Diretos diretamente aos produtos; apropriação dos Custos Indiretos que pertencem, visivelmente aos Departamentos, agrupando, à parte, os comuns; rateio dos custos indiretos comuns aos diversos Departamentos, quer de produção, quer de Serviços; escolha da seqüência de rateio dos Custos acumulados nos Departamentos de Serviços e sua distribuição aos demais Departamentos e atribuição dos

Custos Indiretos que agora só estão nos Departamentos de Produção aos produtos, segundo critérios fixados.

A Figura 3 traz um esquema básico da Contabilidade de custos sugerido por Martins (2008), mostrando como é feita a distribuição dos custos e despesas aos produtos e como estes influenciam o resultado:

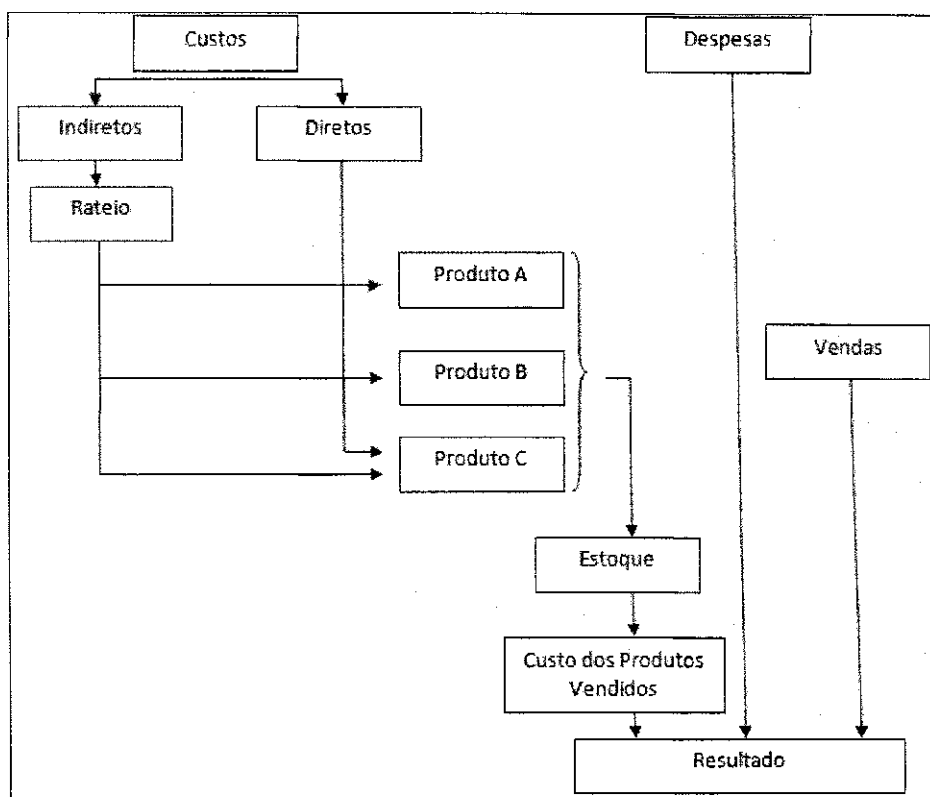


Figura 3 – Esquema Básico da Contabilidade de Custos
Fonte: adaptado de Martins (2008, pág. 57)

Esse esquema básico mostra como os custos e despesas são alocados aos produtos/serviços da forma como é adotada pelo Custeio por absorção, onde os custos do período só irão integralmente para o resultado caso esses produtos/serviços sejam vendidos integralmente nesse período.

2.2 A Contabilidade de custos

Para um melhor entendimento da Contabilidade de Custos, assim como entender o funcionamento dos métodos de custeio na gestão de custos, é necessário fazer uma

descrição sobre os termos mais relevantes utilizados durante o estudo da mesma. O Custo pode ser entendido como todo gasto ou recurso sacrificado, utilizado no processo produtivo e/ou prestação de serviços. A Despesa é tudo que é consumido de forma direta, ou indiretamente, no processo produtivo/prestação de serviço para obtenção de receitas.

Custos e despesas são, em termos gerais, gastos utilizados para a condução das atividades da empresa. Contudo, considerar-se-à custos como os gastos relacionados com o processo operacional em si e os despesas como aqueles gastos inerentes à área administrativa como um todo (RIBEIRO, 1988, p. 63).

De acordo com Freire e Pereira (2011), custo é um gasto efetuado no setor de produção, necessário a obtenção de um novo produto e/ou serviço e é lançado primeiramente no ativo para em seguida ser lançado no resultado. Já a despesa é um gasto efetuado fora do setor de produção, necessário a obtenção de receitas e é lançado diretamente no resultado.

Outra classificação dos custos diz respeito à alocação destes aos objetos de custos; são eles aos custos diretos e indiretos. **Custos Diretos**, por sua própria natureza, esses custos são apropriados diretamente aos produtos. Já os **Custos Indiretos** são custos que precisam ser alocados aos produtos, através de bases de rateio e por estimativas. (grifo nosso)

Os custos são alocados, segundo Garrison *et. al.* (2007) a objetos de custos com a finalidade de fixar preços, realizar estudos de rentabilidade e controle de gastos. Sendo objeto de custos tudo aquilo para o que alguém deseja obter gastos.

Já com relação a sua variabilidade os custos podem ser classificados em custos fixos e custos variáveis. **Custos fixos** são custos cujo valor não varia de acordo com o nível de produção. Já os **Custos variáveis** são custos cujo valor varia de acordo com o aumento no nível de produção. E ainda, segundo Garrison *et al* (2007), existe os **custos mistos** ou **semivariáveis**, compostos tanto por custos fixos como por custos variáveis.

De acordo com Warren, Reeve e Fess (2008, p. 92-93), "custos variáveis são custos que variam no total proporcionalmente às mudanças no nível de atividade e os custos fixos são os custos que permanecem os mesmos, em termos monetários, quando o nível de atividade muda".

Segundo Horngren, Sundem e Stratton (2006), os diferentes tipos de custos comportam-se de maneiras diferentes, com isso os gestores encontram grandes dificuldades no controle eficiente e na classificação destes custos. Isso acaba sendo uma das maiores dificuldades apresentadas na Contabilidade de Custos, a identificação dos custos e como alocá-los aos

seus produtos. Porém, esse processo de controle e classificação torna-se de extrema importância para as empresas, para que estas consigam ser competitivas no mercado em que atuam.

Sabidamente, não existe Custo ou Despesa eternamente fixos; são, isso sim, fixos dentro de certos limites de oscilação da atividade a que se referem, sendo que, após tais limites, aumentam, mas não de forma exatamente proporcional, tendendo a subir em "degraus". Em inúmeras empresas, os únicos custos realmente variáveis no verdadeiro sentido da palavra são as matérias-primas (MARTINS, 2008, p. 254-255).

Uma ferramenta utilizada na alocação dos custos é o rateio que faz uma divisão proporcional dos custos indiretos aos produtos e ou serviços. Para Nakagawa (2007) os rateios são as principais causas das distorções nos custos dos produtos, e que eles tem provocado inúmeros erros de decisão. O rastreamento assume o sentido de investigação. Para Nakagawa (2007), o rastreamento tem o significado de identificar, classificar e mensurar, em uma primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos e, numa segunda etapa, como os produtos consomem as atividades de uma empresa.

O Quadro 1 traz um resumo das principais nomenclaturas utilizadas nas Contabilidade Financeira, Gerencial e de Custos.

Quadro 1 - Resumo das principais terminologias utilizadas na Contabilidade de Custos

TERMINOLOGIA	CONCEITO
Custo	Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços.
Despesa	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
Gasto	É o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados ou não.
Desperdício	É o esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa e nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo.
Custo Direto	É aquele que pode ser fácil e convenientemente identificado com o objeto específico de custo sob análise.
Custo Indireto	É aquele que não pode ser fácil ou convenientemente identificado com o particular objeto de custo em discussão.
Objeto de custos	É tudo aquilo para o que alguém deseja ter dados de custos.
Direcionador de custos	Qualquer medida de produção que gere custos.
Custo Fixo	Não é afetado imediatamente pelas mudanças no nível do direcionador de custos.
Custo Variável	É aquele que muda em proporção direta às mudanças no nível do direcionador de custos.
Rateio	Utilização de um parâmetro que possa representar uma distribuição razoável dos custos indiretos as atividades.
Rastreamento	É o processo de identificar atividades específicas e determinar quanto de cada atividade é consumido pelo objetivo final do custo.

Fonte: Adaptado de Martins (2008), Bornia (2010), Garrison *et. al.* (2007), Horngren *et. al.* (2004), Ribeiro (1988)

De acordo com Bornia (2010), os custos podem ser classificados, quanto ao auxílio na tomada de decisão; quanto à facilidade de eliminação; quanto à facilidade de alocação; quanto à variabilidade. Outras classificações dizem respeito a custo de oportunidade, custos desembolsados e custos de transformação.

O Quadro 2 apresenta um resumo da classificação dos custos de acordo com Bornia (2010)

Quadro 2 – Classificação dos Custos

Quanto à variabilidade	Custos fixos e Custos variáveis
Quanto à facilidade de alocação	Custos diretos e custos indiretos
Quanto ao auxílio na tomada de decisão	Custos relevantes e Custos irrelevantes
Quanto à facilidade de eliminação	Custos elimináveis e Custos não elimináveis
Outras classificações	Custos de oportunidade, custos desembolsáveis e custos de transformação

Fonte: Adaptado de Bornia (2010).

Muitas são as classificações adotados para analisar o comportamento dos custos, o Quadro 2 apresenta de forma simplificado a classificação adotada por Bornia (2010) no intuito de facilitar o entendimento sobre o comportamento destes custos.

2.3 Sistemas de gestão de custos e métodos de custeio

2.3.1 *Sistemas de gestão de custos*

As empresas encontram-se inseridas em um ambiente altamente competitivo. Estas empresas tem se tornado cada vez mais dinâmicas para adequar-se as transformações ocasionadas pela introdução de novas tecnologias, onde as empresas tiveram que repensar sobre suas estratégias de negócio para garantir sua permanência nesse mercado. Os gestores passaram, então, a sentir a necessidade por um volume cada vez maior de informações para conhecer seus processos.

Nesse novo ambiente quanto mais informações a empresa obtiver, mais ferramentas ela terá para lidar com a competição. Com isso as empresas têm se tornado cada vez mais dinâmicas, inovadoras e criativas; assim, a preocupação da empresa não está apenas baixar seus preços ou em melhorarem a qualidade de seus produtos e serviços, mas também a de melhorarem seu relacionamento com o cliente.

Nesse sentido, os gestores possuem a responsabilidade na escolha das melhores ferramentas que os auxiliem nas questões voltadas para os custos, gerando informações relevantes para o processo decisório dentro da empresa.

De acordo com Bornia (2010, p. 12):

O ambiente concorrencial onde as empresas encontram-se inseridas está em contínua mudança, modificando constantemente a quantidade e a qualidade das informações demandadas pelas empresas. Os sistemas de custos podem ajudar a gerência da empresa basicamente de duas maneiras: auxílio ao controle e à tomada de decisão.

A escolha do melhor sistema de custo dependerá das necessidades de cada empresa, de forma individual, de qual o objetivo pretendido com a implantação e quais as informações a empresa procura. Pois os sistemas de custos auxiliam os gestores em saber quais informações devem ser geradas, a partir da necessidade de cada uma, e como estas devem ser processadas.

Dessa forma, faz-se necessário um estudo prévio, no sentido de verificar qual o melhor método de custeio, dentre aqueles disponíveis e possíveis, pois as informações obtidas dão suporte aos gestores na tomada de decisão, gestão e planejamento da empresa. Martins (2008) comenta que, nenhum sistema é capaz de resolver todos os problemas da empresa, pois os mesmos dependem do pessoal que os alimenta.

A implantação de um sistema de custos não é simples. Segundo Martins (2008), essa implantação precisa ocorrer de forma gradativa, precisando levar em consideração vários aspectos, dentre eles, o custo-benefício. Os métodos de custeio precisam adequar-se as características das empresas, pois mesmo as que atuam em um mesmo setor, possuem características particulares como seu porte, estrutura operacional e culturas organizacionais diferentes; principalmente no setor de serviços.

Ainda, há uma resistência por parte de algumas pessoas dentro das empresas, pois um sistema de custos requer muitas informações para alimentá-lo, o que nem todas as pessoas envolvidas no processo estão dispostas a fornecer.

"Cada informação provoca um gasto (nenhuma é gratuita) e pode trazer um benefício. Essa relação entre gasto e benefício precisa ser muito bem avaliada na hora da implantação do sistema, e mesmo depois, durante todo seu funcionamento" (MARTINS, 2008, p. 359).

Portanto, nem sempre é economicamente viável a implantação de um sistema de custos, sua implantação deverá ocorrer de forma gradativa. E para que um método de custeio seja implantado com sucesso, faz-se necessário um estudo sucinto das necessidades da empresa.

2.3.2 Métodos de Custeio

Uma das maiores dificuldades apresentadas pelos gestores, está relacionada ao não gerenciamento de seus custos, que se encontra na alocação dos custos indiretos, pois os custos diretos, por sua própria natureza, já são alocáveis aos produtos e/ou atividades. Neste sentido, os métodos de custeio são utilizados para alocar os custos aos produtos. Eles estão relacionados estritamente a forma ou ao como fazer a alocação dos custos aos produtos. Os métodos de custeio tradicionais utilizam-se de bases de rateio, para estes custos indiretos, que envolvem aspectos subjetivos, isso faz com que estes rateios tenham certo grau de arbitrariedade, fazendo com que as informações por eles geradas nem sempre seja totalmente confiáveis.

Todos os Custos Indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custo etc. Tidas estas formas de distribuição contêm, em menor ou maior grau, certo subjetivismo, portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só a aceitamos por não haver alternativas melhores (MARTINS, 2008, p. 79).

Existem diversos métodos de custeio, assim, a utilização de um método ou outro vai depender das necessidades das empresas. Neste sentido, não existe nenhum método melhor que o outro, e sim, um que se adéque as reais necessidades destas empresas, sejam elas de manufatura ou de prestação de serviços.

A diferença básica entre sistema e método de custeio é que os sistemas de custeio estão relacionados ao princípio, ou seja, são os meios utilizados para obtenção das informações relacionadas aos custos, já os métodos de custeio estão relacionados ao procedimento, a operacionalidade dos dados. Os principais métodos de custeios apontados pela maioria da literatura referente ao tema são: Custeio por Absorção; Custeio Variável, Custeio Pleno e Custeio Baseado em Atividades (ABC).

2.3.2.1 Custeio por absorção

Segundo Martins (2008), o Custeio por Absorção surgiu da necessidade da contabilidade em mensurar todos os custos incorridos durante o processo produtivo. Seu uso é obrigatório para fins de avaliação de estoques e divulgação, estando em conformidade com os Princípios de Contabilidade. Por este método, são apropriados somente os custos referentes

à produção, sendo necessário fazer a distinção entre custos e despesas, pois os custos serão ativados no estoque, enquanto as despesas serão levadas direto para o resultado.

De acordo com Martins (2008, p. 37):

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade e consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens alocados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos e serviços feitos.

O custeio por absorção utiliza como base de rateio dos custos indiretos, o volume de produção. Neste sentido, este método acaba realizando rateios arbitrários dos custos indiretos, fazendo com que seu uso seja pouco útil para fins gerenciais, pois este critério possui certo grau de subjetivismo, levando para o exercício seguinte parte dos custos de produção dos produtos fabricados e ainda não vendidos.

Algumas desvantagens podem ser observadas, segundo Martins (2008), na utilização do Custeio por Absorção, uma delas está no fato de que os custos fixos existirem independentemente da produção, neste sentido estes custos poderiam, então, serem considerados mais como um encargo para a empresa. Outro fator importante é que os custos fixos são distribuídos com base em rateio, ou seja, estimativas que, muitas vezes, se mostram com grande grau de arbitrariedade, distribuindo assim um custo maior para um determinado produto do que para outro, isso poderia levar a uma visão distorcida sobre a rentabilidade de um produto, pois a empresa poderá optar por interromper a produção de um produto que supostamente não estaria trazendo lucro para a empresa, ou poderia aumentar seu preço, em virtude do alto custo, o que ocasionaria em uma diminuição da sua procura.

2.3.2.2 Custeio variável

No método de Custeio Variável, segundo Martins (2008), o resultado acompanha o volume de vendas, sendo seus custos fixos deduzidos integralmente no resultado do período. Estes custos são tratados como despesas, indo direto para o resultado. Neste sentido, observa-se que neste método são alocados aos produtos tanto os custos variáveis quanto as despesas variáveis, sendo estes custos deduzidos da receita, a partir daí encontra-se a margem de contribuição dos produtos, auxiliando assim na análise de desempenho de cada produto.

A margem de contribuição é a relação entre custo, volume e lucro. É o excesso da receita de vendas sobre os custos variáveis. O conceito de margem de contribuição é especialmente útil no planejamento empresarial

porque fornece informações sobre o potencial de lucro de uma empresa. (WARREN; REEVE; FESS 2008, p. 97)

O Custeio Variável é muito útil para fins gerenciais, porém não é aceito pela legislação por ferir aos Princípios de contabilidade, em especial ao princípio da prudência, quando leva os custos fixos dos produtos, ainda não vendidos, para o resultado.

Do ponto de vista decisório, verificamos que o Custeio Variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa; também o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades (MARTINS, 2008, p. 202).

Este método é muito utilizado para fins gerenciais, pois acabam auxiliando os gestores a tomarem as melhores decisões, na medida em que faz a distinção entre custos variáveis e fixos.

Apesar de ser bastante útil para fins gerenciais, existem algumas razões, segundo Martins (2008), para a não utilização do custeio variável. A demonstração do resultado e os balanços elaborados com base nos dados fornecidos pelo custeio variável acabam ferindo os Princípios de contabilidade, principalmente o da competência. Contudo este método de custeio não é aceito pela legislação fiscal na avaliação de estoques para fins de apuração do Imposto de Renda.

A Figura 4 apresenta uma à classificação de custos de acordo com o método de custeio por absorção e custeio variável.

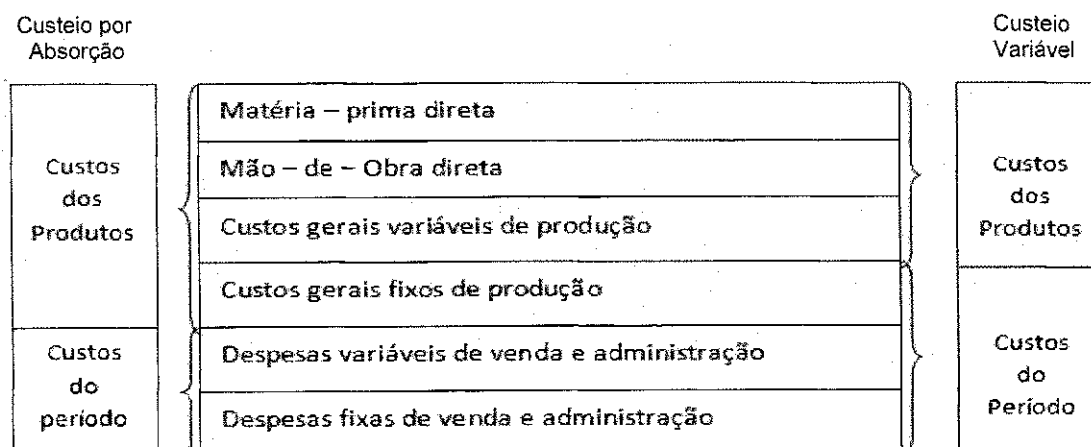


Figura 4 – Classificação de custos pelo Custeio por absorção e Custeio variável
Fonte: Adaptado de Garrison (2007, p. 229)

A partir da Figura 4 pode-se observar que o custeio por Absorção considera como sendo custos dos produtos, todos os custos incorridos durante o processo produtivo, sejam eles

custos fixos ou variáveis, já as despesas são levadas direto para o resultado. No custeio Variável só são tratados como sendo custos dos produtos, os custos de produção variáveis, sendo os custos fixos tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado juntamente com as despesas, sejam elas fixas ou variáveis.

2.3.2.3 Custeio pleno (RKW)

De acordo com Frossard (2003), o Custeio Pleno é também conhecido como Custeio Integral. Por este método de custeio o preço de venda é calculado adicionando-se uma margem de lucro, levando em consideração os custos incorridos e os preços praticados no mercado. Este método não é utilizado pela Contabilidade, pois seu uso está estritamente voltado para questões gerenciais e ligados a formação do preço de venda, pois apropria todos os custos e despesas, fixas e variáveis aos produtos.

Segundo Martins (2008), este método possui origem na Alemanha e consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. A partir da utilização desse método, poderá se chegar ao custo de produzir e vender, adicionando o lucro desejável. Segundo Vartanian (2000, *apud* Frossard, 2003) o Custeio Pleno pode ser utilizado, principalmente, no "monitoramento da eficiência de processos fabris e de produção e na rentabilidade dos mesmos".

Para Frossard (2003), este método pode ser utilizado para verificar a viabilidade de se trabalhar com determinado produto ou mesmo para verificar o lucro real na venda de cada produto, tendo em vista que este método traz uma visão geral sobre o gasto completo incorrido no processo empresarial para a obtenção da receita.

Quanto à forma de avaliação de estoque, o Custeio Pleno utiliza-se do mesmo procedimento utilizado pelo Custeio por Absorção, ou seja, ele apropria os custos aos produtos classificando-os como sendo custos do período.

2.3.2.4 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Com o aumento da competitividade e a constante modificação no ambiente que as empresas encontram-se inseridas, surge a necessidade de uma ferramenta de auxílio aos gestores, para que estes garantam a sobrevivência destas empresas no mercado. O método que mais se adéqua a essas necessidades é o custeio ABC, pois tem seu foco voltado a

alocação dos custos pelas atividades desenvolvidas na empresa e não pelo volume produzido, identificando as atividades que agregam valor à empresa. Martins (2008) comenta que em um mercado competitivo, em que se faz necessário a redução dos custos e despesas, o uso do ABC é imbatível.

O custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos usam tais atividades, observando seus custos. Assim, os procedimentos do ABC consistem em seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento dessas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso (BORNIA, 2010, p. 112).

No que diz respeito ao detalhamento das informações relacionadas aos custos da empresa, o ABC torna-se superior aos demais métodos de custeio, pois devido ao grande detalhamento das atividades das empresas e uma melhor alocação dos CIF, diminui drasticamente o subjetivismo e arbitrariedade incorridos nos outros métodos de custeio. Apesar de sua complexidade, o ABC oferece custos mais acurados, sendo assim considerada uma excelente ferramenta no auxílio à tomada de decisão.

Em um ambiente de extrema competitividade em que as empresas estão inseridas, o ABC pode ser considerado uma excelente ferramenta no auxílio aos gestores na tomada de decisão. Seu uso está voltado para a prática gerencial, oferecendo informações relevantes às empresas para sua sobrevivência no ambiente competitivo em que atuam. Nesse sentido, faz-se necessário um estudo mais detalhado desse método de custeio, pois o mesmo vem se tornando, cada vez mais, um importante instrumento de gestão dos custos.

2.4 Histórico, modelo conceitual e aspectos operacionais do ABC (Custeio Baseado em Atividades)

Apesar de ser um método conhecido há bastante tempo, apenas recentemente esse estudo vem ganhando ênfase. Nakagawa (1994, pág.41) afirma que “segundo alguns autores, o ABC já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900. Outros registros mostram que o ABC já era bastante conhecido e utilizado na década de 60”.

De Rochi (1994, *apud* NAKAGAWA, 2007) encontrou as origens do ABC nos trabalhos de Alexander H. Church no início do século XX. Outros autores, como Bornia (2010) e Martins (2008), apontam que o surgimento de ABC deve ser atribuído a Robin Cooper e Robert Kaplan nos anos 80 com a publicação de um artigo intitulado *Measure costs rightt*. No Brasil, as primeiras publicações relacionadas ao ABC são atribuídas a Masayuki Nakagawa na

década de 90 com a publicação do livro *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação*.

Porém, segundo Bornia (2010), seu marco se deu em 1988 quando Cooper e Kaplan publicaram um artigo intitulado *Measure costs right: make the right decisions*, assumindo a paternidade do ABC.

Segundo Nakagawa (2007), o ABC trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.

Este vem sendo o método de custeio que mais se adéqua a mensuração dos custos, por usar o rastreamento, como técnica de alocação desses custos fazendo uma análise dos custos e de uma forma mais acurada, diferente dos demais métodos de custeio, que utilizam o rateio como técnica de alocação e relacionando as atividades da empresas a estes.

Para superar as deficiências dos sistemas tradicionais, foi criado um sistema de custos de duas fases: primeiramente os custos são alocados nas várias atividades da empresa para, a seguir, serem transferidos aos produtos por bases que representem as relações entre as atividades e os custos decorrentes (BORNIA, 2010, p. 111).

O método de custeio, ABC, é o método que direciona todos os custos às atividades, e em seguida os direciona aos produtos e/ou serviços. Nele, os custos indiretos são apropriados a várias unidades através de algumas bases que não são relacionadas aos volumes dos fatores (LEONE, 1997 *apud* NETO; STRASSBURG, 2000). Neste sentido, o ABC faz o rastreamento dos custos e atribui às atividades, em seguida, através de direcionadores, atribui os custos dessas atividades ao produto final.

A principal diferença entre o ABC e os métodos de custeios tradicionais está na forma de alocação dos custos. Enquanto os métodos de custeio tradicionais fazem uso do rateio para alocação dos custos indiretos, o que causa grandes distorções por serem arbitrários e com grande grau de subjetivismo; o ABC utiliza o rastreamento dos gastos de uma empresa ao ligar o consumo dos recursos às atividades e em seguida aos produtos. O ABC não exclui a arbitrariedade, porém os acertos são bem maiores tendo em vista que o método calcula melhor os custos dos produtos, através do detalhamento das atividades da empresa.

Em um primeiro momento o ABC era utilizado, segundo Nakagawa (2007), apenas para atender as necessidades de gestores que atuavam no setor industrial. Porém, com a evolução ocorrida no setor de serviços, ocasionada pelo grande nível de produtividade da chamada "Era mercantilista", tendo as empresas que terceirizarem a produção para poder

atender a grande demanda; houve a necessidade de se conhecer melhor os custos que envolvia o processo de prestação de serviços, podendo, assim, as técnicas do ABC serem aplicadas neste setor.

Para que se consiga fazer um desenho apropriado do ABC, é de fundamental importância que se conheça as atividades que consomem recursos dentro das empresas. No desenho do ABC, segundo Nakagawa (2007), as formas de rastreamento devem atender aos princípios da simplicidade, visibilidade e comunicabilidade.

Segundo o autor existem duas versões para o modelo conceitual do ABC. A primeira versão do ABC era voltada para uso externo, tinha objetivos estratégicos, considerado uma ferramenta para melhorar a acurácia do custeio de produtos e serviços assim como na determinação do melhor mix e preços de produtos. Já a segunda versão do ABC, que além de contemplar uma visão externa está, também, voltada para uso interno e tem como finalidade suprir seus usuários das necessidades de informações sob duas visões: a visão econômica e de custeio; e a visão de aperfeiçoamento do processo.

A primeira versão do ABC era basicamente utilizada na manufatura, já a segunda versão, mais abrangente, pode ser utilizada nos demais setores de atividades.

A Figura 5 apresenta a primeira versão do ABC.

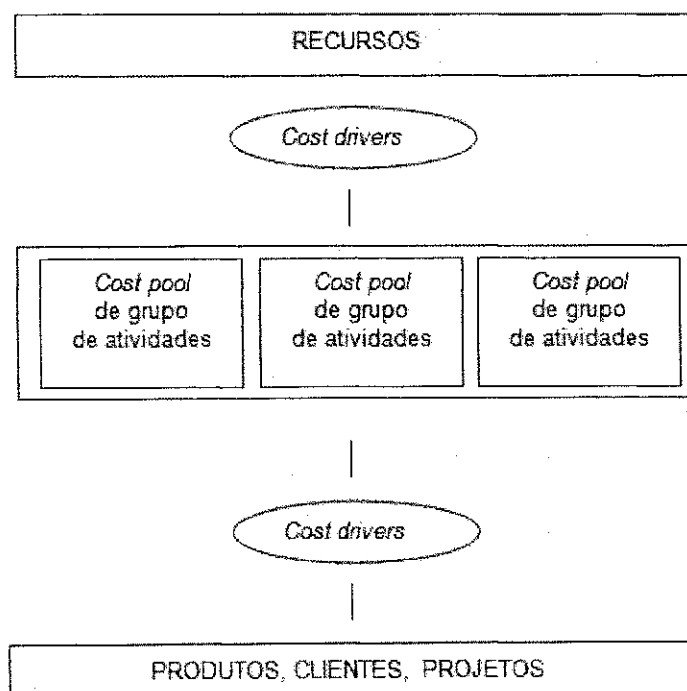


Figura 5 – Primeira versão do ABC
Fonte: Adaptado de Nakagawa (2007, p. 68)

A primeira versão do ABC, apresentada na Figura 5, preocupava-se em como apropriar de maneira eficiente o consumo dos recursos da empresa aos diversos grupos de atividades. Já na Figura 6 há mudanças neste conceito, considerando uma nova versão do ABC.

A Figura 6 apresenta a segunda versão do ABC.

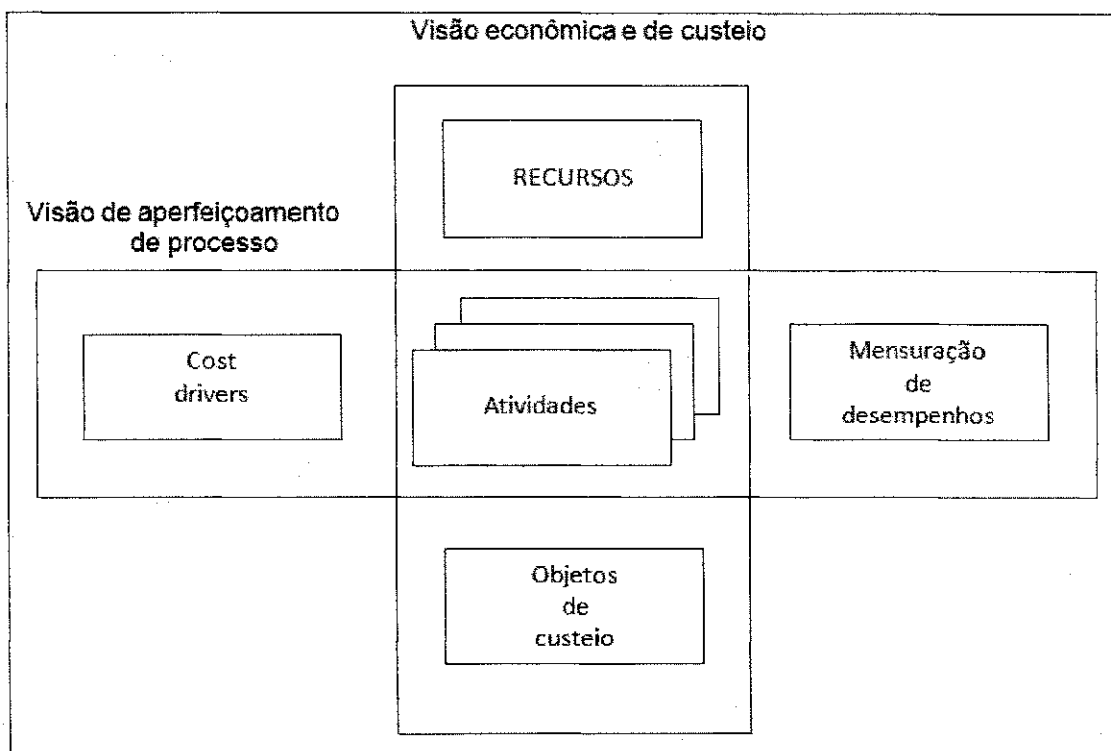


Figura 6 – Segunda versão do ABC
Fonte: Adaptado de Nakagawa (2007, p. 70).

Essa segunda versão do ABC, mostrada da Figura 6, devido a sua abrangência e melhor detalhamento das informações, encontrou larga aplicação no setor de serviços, proporcionando aos seus gestores um melhor suporte para a tomada de decisão.

2.4.1 Objetivos do ABC

Os benefícios trazidos, pelo método de custeio ABC, foram tanto em termos gerenciais, no contexto de aperfeiçoamento de processo dentro da empresa, quanto no detalhamento dos custos e auxiliando os gestores na tomada de decisão, com isso o ABC proporciona vantagem competitiva para as empresas.

Nesse sentido, é possível identificar o principal objetivo do método de custeio ABC, tendo em vista o número considerado de informações que esse método fornece a seus usuários. Para Nakagawa (2007, p. 30), "o ABC tem como objetivo facilitar a mudança de atitudes dos gestores de uma empresa, a fim de que estes, paralelamente à otimização de lucros para os investidores, busquem também a otimização do valor dos produtos para os clientes". O ABC, através de seu método de mensuração dos custos fixos, pode melhorar a administração destes custos, identificando as atividades mais onerosas, o que contribuirá para a redução dos custos e a otimização do processo.

Devido à redução do rateio arbitrário dos custos indiretos dos produtos e/ou serviços prestados, o ABC proporciona uma melhor visão sobre as atividades que não agregam valor a empresa, conseguindo, assim, reduzir os desperdícios dentro da empresa, aperfeiçoando seu processo.

2.4.2 Etapas para a implantação do ABC

A implantação de qualquer método de custeio requer dos gestores um estudo sobre as reais necessidades das empresas, para que assim se consiga atender aos objetivos ao qual se propôs a implantação do método.

Bornia (2010) menciona quatro fases para o cálculo dos custos pelo ABC. São elas: mapeamento das atividades; distribuição dos custos as atividades; distribuição dos custos das atividades indiretas ate as diretas; e distribuição dos custos dos produtos. No processo de mapeamento das atividades, estas têm que ser as mais detalhadas possíveis para em seguida, formarem processos. A distribuição dos custos indiretos as atividades deve ocorrer da melhor maneira possível.

O Quadro 3 apresenta uma descrição das fases para a implantação do método de custeio ABC.

Quadro 3 – Processo de mapeamento das atividades

ETAPAS	DESCRIÇÃO
1ª Etapa	Mapeamento das atividades;
2ª Etapa	Distribuição dos custos as atividades;
3ª Etapa	Distribuição dos custos das atividades Indiretas ate as diretas;
4ª Etapa	Distribuição dos custos dos produtos.

Fonte: Adaptado de Bornia (2010)

A primeira etapa da implantação do ABC pode ser considerada a mais importante, pois é neste momento que são identificadas as atividades da empresa e estas devem ser a mais detalhada possível. Pois segundo Bornia (2010), quanto mais detalhadas forem as atividades da empresa, melhor será para os gestores identificar as que não agregam valor, reduzindo desperdícios e estimando seus custos.

Na segunda etapa, distribuição dos custos às atividades, Bornia (2010, p.115) comenta que “deve representar o consumo dos insumos pelas atividades da melhor maneira possível”. Esses insumos são representados pelos custos indiretos. Para isto o ABC faz uso de direcionadores de custos e estes devem levar em consideração a relação entre as atividades desenvolvidas pela empresa e os recursos por elas consumidos.

Bornia (2010) comenta, ainda, que na terceira etapa deve-se contemplar o momento em que as atividades indiretas têm seus custos alocados diretamente aos produtos.

Na quarta e última etapa, o ABC utiliza o conceito de direcionadores de custos para distribuir os custos das atividades aos produtos, objetivando encontrar os fatores que causam os custos, determinando sua origem no intuito de distribuí-los corretamente.

Para a distribuição dos custos das atividades aos produtos, o ABC utiliza o conceito de direcionadores de custos, os quais podem ser definidos como aquelas transações que determinam os custos das atividades, ou seja, são as causas principais dos custos das atividades (BORNIA, 2010, p. 117).

Nesse sentido, nota-se a importância do ABC pelo fato dele fazer o rastreamento das atividades mais relevantes da empresa, identificando as atividades que consomem mais ou menos recursos.

O pressuposto assumido pelo método ABC, segundo Nakagawa (2007) é que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. A atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Ele acrescenta que, atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços etc., bem como as inúmeras ações de suporte a esses processos.

2.4.3 Aspectos operacionais do ABC

Nenhum método de custeio é suficientemente bom que possa resolver todos os problemas da empresa. Como todo método gerencial, o ABC também possui vantagens e limitações. Uma das vantagens do ABC com relação aos outros métodos de custeios tradicionais segundo Martins (2008), é que ele não se restringe ao custo do produto, sua lucratividade ou continuidade, permitindo que os processos que ocorrem dentro da empresa sejam custeados.

2.4.3.1 Vantagens do ABC

O ABC tem se tornado uma ferramenta excelente no processo decisório, pois através de sua metodologia de rastreamento dos custos é possível identificar quais as atividades que não agregam valor aos produtos, e isso tem feito com que as empresas mudem a forma de trabalhar no processo produtivo.

O Método ABC apresenta algumas vantagens com relação aos métodos de custeio tradicionais, dentre elas destacam-se, segundo Perez *et. al.* (1999, *apud* FROSSARD, 2003):

- Fornece suporte importante para se estabelecer vantagem competitiva, indicando onde eliminar custos desnecessários e possibilitando aumentar a lucratividade dos produtos e serviços;
- Capacidade de gerar melhores informações do que os métodos tradicionais de custeio, por ser melhor evidenciador, de fácil compreensão, mais confiável e oportuno;

As medidas de desempenho incorporadas à utilização do método ABC, fazem parte de um conjunto de objetivos, gerando informações mais consistentes para a tomada de decisão.

Já as principais vantagens mencionadas por Brimson (1996, *apud* RIBEIRO, 1988), são relacionadas a seguir:

- Estabelecer metas de custos e desempenho mais realista, derivadas do planejamento estratégico;
- Identificar desperdícios e fatores que direcionam o custo;
- Melhorar a qualidade das decisões na determinação de preços, fabricar/comprar e estimativas, pelo conhecimento de um custo de produto certo (que é derivado do rastreamento do custo das atividades aos produtos).

2.4.3.2 Desvantagens do ABC

Conforme Andrade *et al*, as desvantagens apresentadas pelo método ABC são as seguintes:

- Gastos elevados para implantação;
- Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- Necessidade de revisão constante;
- Leva em consideração muitos dados;
- Informações de difícil extração;
- Dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
- Necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;
- Dificuldade na integração das informações entre departamentos;
- Falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento;
- Necessidade de formulação de procedimentos padrões, e

- Maior preocupação em gerar informações estratégicas do que usá-las.

Nenhum método é capaz de resolver todos os problemas das empresas, neste sentido, as desvantagens encontradas no método de custeio ABC podem ser superadas desde que sejam respeitadas as características e se entenda os reais objetivos da empresa, para que assim, as informações geradas por esse método de custeio proporcionem uma gestão eficiente e eficaz dos custos.

2.4.4 TDABC X ABC

Devido à complexidade, o alto custo e a quantidade de informações necessárias a implantação do ABC, sua utilização é bastante limitada, e para solucionar os problemas oriundos da sua implantação, surge uma nova ferramenta de auxílio à competitividade, o TDABC (*Time-Driven Activity – Based Costing*).

Segundo Kaplan e Anderson (2007 *apud* SCHMIDT *et al*)

Essa nova abordagem oferece às empresas uma opção simples e prática para a determinação do custo e da capacidade de utilização dos seus processos, e para a apuração da lucratividade dos pedidos, dos produtos e dos clientes. Tal abordagem cria condições para que as empresas melhorem seus sistemas de gestão de custos, ao invés de abandoná-los. Os tomadores de decisão passam a dispor de informações exatas sobre custo e lucratividade, a fim de definir prioridades para melhorar processos, racionalizar a variedade e o mix de produtos, precificar os pedidos dos clientes, além de gerenciar os relacionamentos com os clientes, de maneira a gerar benefícios para ambas as partes.

De acordo com Kaplan e Anderson (2007 *apud* SCHMIDT *et al*) “o TDABC ignora a fase de definição das atividades, e portanto, elimina a necessidade de alocar os custos dos departamento entre as várias atividades por eles executadas”. Segundo os autores, este método utiliza o tempo para direcionar os custos diretamente aos objetos de custos. Ele simplifica o processo de custeio pelo fato de eliminar a necessidade de pesquisas e entrevistas com empregados, quando da alocação dos custos dos recursos às atividades.

A metodologia TDABC pode ser desenvolvida a partir de duas questões fundamentais: - quanto custa fornecer capacidade de recursos para processo da empresa? – Quanta capacidade de recursos (tempo) é necessária para desempenhar o trabalho de cada ordem produto e serviço dos clientes? (Workshop Pós- Graduação da CLT, fev. 2010).

Barret (2005) menciona que, para implementar o TDABC, são utilizadas equações de tempo, que resultam da identificação das atividades relativas ao processo que se quer

mensurar e refletem as diferentes circunstâncias sob as quais uma determinada atividade pode ser executada, devido ao uso de diferentes direcionadores e de suas interações.

De acordo com Hein *et al*, o TDABC calcula os custos de todos os recursos – pessoal, supervisão, ocupação equipamentos e tecnologia. Esse custo total é dividido pela capacidade, que é o tempo disponível dos empregados que efetivamente executam o trabalho.

Uma descrição geral sobre o TDABC feita por Kaplan e Anderson (2007, *apud* SCHMIDT *et al* p. 6), é apresentada a seguir:

O TDABC simplifica o processo de custeio ao eliminar a necessidade de pesquisar e de entrevistar com os empregados, quando da alocação dos custos dos recursos às atividades. Tal metodologia atribui os custos dos recursos diretamente aos objetos de custos (produtos, pedidos, clientes ou serviços), por meio de um referencial simples que exige apenas dois conjuntos de estimativas. Primeiro, ele calcula os custos de fornecimento de capacidade de recursos, ou seja, se identificam quais são os recursos necessários em cada etapa da operação para que as atividades sejam realizadas, como pessoal, supervisão, tecnologia, entre outros. Esse custo total é dividido pela capacidade – o tempo disponível dos empregados que efetivamente executam a atividade – do departamento, de modo a determinar a taxa de custo da capacidade. Segundo, utiliza a taxa do custo da capacidade para distribuir os custos dos recursos de cada departamento entre os objetivos de custos, estimando a demanda de capacidade de recursos por cada objeto de custos.

O TDABC é um método que visa simplificar a obtenção e o processamento de dados de custos, trazendo grande vantagem competitiva para as empresas, pois suas informações são mais precisas.

2.5 Controle de custos no Setor de Serviços

O ambiente empresarial tem se tornado cada vez mais dinâmico, em que, segundo Oliveira (1995 *apud* WORM; BRANDT), o ambiente empresarial encontra-se em transição, praticamente todas as empresas tinham suas atividades voltadas para o setor industrial, a chamada “Era Industrial”, hoje elas se enquadram em um novo contexto, encontram-se em um período de transição, passando dessa “Era industrial” para uma nova era; em que a maior parte das empresas concentra suas atividades voltadas para o setor de serviços, é a chamada “Era dos Serviços”.

A prestação de serviços é um dos setores que mais crescem e tendem a continuar crescendo no Brasil e devido à globalização, acaba existindo uma forte competitividade no setor empresarial, fazendo com que as empresas estejam em constante transformação, em evolução, tendo controle de suas

ações, de sua maneira de agir e principalmente de sua maneira de gastar (DAL'BÓ, 2009 *apud* ANDRADE, 2010, p. 31).

Esse crescimento, observado, no setor de empresas prestadoras de serviços se dá em decorrência do grande volume demandado de produtos no setor industrial. Estas indústrias tiveram que terceirizar seus serviços para poder atender a essa demanda de produção. Estas indústrias passaram a terceirizar serviços de manutenção, serviços de transporte de cargas, dentre outros.

Com a expansão no setor de serviços e a dificuldade de mensuração de seus custos, fizeram com que as empresas passassem por um processo de aperfeiçoamento de seus sistemas, pois surgiu à necessidade, por parte dessas empresas, de obterem informações cada vez mais precisas sobre os custos incorridos durante o processo de prestação de serviços, assim como na formulação de seus preços; necessidades antes existentes apenas nas empresas do segmento industrial, isso para fins de avaliação de seus estoques se torna crucial, tendo em vista a empregabilidade trazida pelo setor de serviços no país.

Para atender a essas necessidades, Mauad e Pamplona (2001) comentam que, as empresas prestadoras de serviços passaram a utilizar os sistemas de custeio utilizados pelas indústrias, no entanto, cada empresa ou segmento, possuem características peculiares, o que fez com que essas empresas (do setor de serviços) adaptassem esses sistemas de custeio das indústrias no intuito destes atenderem suas necessidades.

Essa necessidade, por parte das empresas de serviços, de sistemas de custos cada vez mais aprimorados só surgiu nos últimos anos, e segundo Kaplan e Cooper (1998, *apud* CNEG, 2008), essas empresas não tinham necessidade de mensurar seus custos, pois elas operavam em mercados não-competitivos.

Todo esse processo de transição e de aperfeiçoamento dos serviços fez com que se pensasse muito na qualidade dos serviços prestados, valorizando assim os produtos; e, para conseguir chegar a essa qualidade dos serviços é preciso uma mão-de-obra altamente qualificada.

O setor que tem mostrado maior crescimento econômico e tem dado a maior contribuição para o Produto Interno Bruto (PIB) é o setor de serviços e, segundo a Revista Fator (2011), isso vem ocorrendo pelo fato do Brasil está recebendo um importante volume de Investimento Estrangeiro Direto (IED), o que tem deixado as empresas bastante otimistas. Este fator tem contribuído para um grande aumento dos empregos. Segundo o Portal do Brasil (2010) o setor de serviços registrou o maior índice de aumento de empregos em 2010, cerca de 1,1 milhão, seguido pelo comércio e a indústria. O maior índice de empregos

gerados em 2010, de acordo com dados da Rais, foi na região Sudeste (1,36 milhão), seguido pelo Nordeste (588 mil), porém a região que se mostrou com o maior índice de desenvolvimento foi à região Norte com um aumento de 9,9% em relação a 2009. (Agência Brasil, em 11 de maio de 2011).

2.5.1 Características do Setor de Serviços

Cada setor ou ramo de atividade possui suas peculiaridades. Uma das principais características do setor de serviços é que suas atividades são bastante diversificadas. Meirelles (2006) comenta que os serviços possuem quatro atributos essenciais que são: simultaneidade, intangibilidade, interatividade e inestocabilidade. Os serviços são intangíveis, pois não se pode saber ao certo seu resultado final; ele é simultâneo, pois a prestação do serviço ocorre no momento em que é demandado e se encerra quando essa demanda é atendida; é interativo, pois existe uma relação entre prestadores e usuários; ele, ainda, é inestocável não podendo ser armazenável.

Já Mauad e Pamplana (2002, *apud* ANDRADE 2010, p. 32) apontam como principais características identificadas na prestação de serviços os seguintes itens:

- **Intangibilidade:** os serviços, de acordo com Ganesi e Corrêa (1994), são experiências que o cliente vivencia enquanto que os produtos são coisas que podem ser possuídas. Para Fitzsimmons (2000) serviços são idéias e conceitos; produtos são objetos. Os serviços são abstratos, os produtos concretos. Os serviços são de difícil padronização, o que torna a gestão do processo mais complexa.
- **Necessidade da presença do cliente:** é o cliente que inicia o serviço através de sua solicitação, dizendo o que quer, para quando quer e como quer. Nas organizações de serviço o elemento humano é fundamental para a eficiência das operações e a mão-de-obra é, frequentemente, o recurso determinante da *eficácia* da organização.
- **Produção e consumo simultâneos de serviços:** geralmente, não há uma etapa entre a produção de um serviço e seu consumo por parte do cliente. Os serviços são criados e consumidos simultaneamente e, portanto, não podem ser estocados. Como os serviços não podem ser estocados, para Ganesi e Corrêa (1994), a capacidade produtiva colocada disponível e que não seja utilizada (pela falta de demanda), será perdida para sempre. (MAUAD; PAMPLONA 2002 *apud* ANDRADE 2010, p. 32)

Para Grönroos (1995 *apud* vídeo aula¹), os serviços possuem as seguintes características: são intangíveis, pois não é impossível tocá-los; serviços são atividade ou uma série de

¹ Disponível em: <http://www2.videolivrraria.com.br/pdfs/12937.pdf>.

atividades, elas são produzidas, não são coisas; serviços são produzidos e consumidos simultaneamente; o cliente participa do processo de produção.

De acordo com os autores Lovelock e Wrigth (2006 *apud* vídeo aula), os serviços podem ser classificados quanto ao grau de tangibilidade ou intangibilidade dos processos de serviços; quanto ao destinatário direto do processo de serviço, como sendo dirigidos diretamente aos clientes ou buscado por eles; quanto ao tempo e o lugar da entrega do serviço, podendo o cliente visitar ou não as instalações da empresa para aquisição dos serviços; quanto ao grau de personalização ou padronização, onde busca atender as necessidades de cada cliente; e, medida na qual, oferta e demanda, estão em equilíbrio, sendo alguns possuidores de demanda constante.

A realização das atividades de prestação de serviços está estritamente relacionada com o trabalho humano. O uso intrínseco do trabalho humano, segundo Meirelles (2006), é um atributo característico dos serviços.

2.5.2 O uso do ABC em empresas prestadoras de serviços

Devido às deficiências observadas nos chamados métodos de custeios tradicionais, o ABC tem sido alvo de muita atenção. Muitos são os estudos a respeito desse método, tanto por parte dos profissionais como dos pesquisadores de contabilidade. Isto pelo fato deste método fazer um detalhamento dos custos, gerando assim informações mais precisas para o auxílio na tomada de decisão. Isso faz com que esse método amplie ainda mais os métodos de custeio tradicionais de custos.

Segundo Mauad e Pamplona (2001), o ABC surge como uma ferramenta eficaz para o acompanhamento contínuo do uso e do custo das atividades para produzir esses serviços.

Cada setor ou ramo de atividade possui suas peculiaridades. O setor de serviços possui suas especificidades e os custos dos serviços prestados por estas organizações são de difícil mensuração.

Devido à acirrada concorrência nesse setor, ocasionada por um ambiente cada vez mais dinâmico, estas empresas tiveram que adequar seus sistemas e acompanhar as mudanças trazidas por esse novo contexto. Neste sentido, as empresas prestadoras de serviços necessitam de sistemas eficientes que as auxiliem em uma melhor gestão de seus custos, podendo assim, reduzir desperdícios e oferecer serviços de qualidade.

Por apresentar grande detalhamento de informações, o ABC, segundo Kaplan (1998 *apud* MAUAD; PAMPLONA, 2001), apresenta-se como uma excelente ferramenta para mensuração dos custos em empresas prestadoras de serviços. Sendo as técnicas e metodologias aplicadas na manufatura também aplicadas nas empresas prestadoras de serviços. Estas empresas têm apresentado os mesmos problemas gerenciais das empresas de manufatura, neste sentido os métodos de custeio utilizados nas indústrias podem facilmente ser utilizados nas empresas prestadoras de serviços, tendo assim que fazer apenas algumas adaptações devido às especificidades desse setor.

Kaplan (1998, *apud* MAUAD; PAMPLONA, 2001), comenta que embora o ABC tenha suas origens nas fábricas, atualmente muitas empresas também estão obtendo grandes benefícios com o uso dessa abordagem. Ele diz que as empresas de serviços são candidatas ideais ao custeio baseado em atividades (ABC), devido às características peculiares a esse setor, sendo, praticamente, todos os seus custos considerados indiretos e aparentemente fixos, isso faz com que esse método seja aplicado mais nas empresas de serviços do que em empresas de produção.

Porém, antes de implantar qualquer método de custeio é necessário levar em consideração as reais necessidades da empresa, assim como seus objetivos, pois uma implantação bem sucedida, segundo Geishecker (1997, *apud* MAUAD; PAMPLONA, 2001) requer uma série de exigências, como a combinação de capacitação técnica, financeira e comportamental com recursos financeiros e tecnológicos necessários.

Segundo Berts (1995, *apud* MAUAD; PAMPLONA, 2001), as empresas prestadoras de serviços ao implantarem o ABC devem estar cientes que:

- o uso efetivo de informação da lucratividade por cliente aumenta a capacidade da empresa em melhorar seu relacionamento com esse cliente e conseqüentemente consolidar uma relação cada vez mais rentável e duradoura;
- a estrutura de custo varia de acordo com a linha de negócio da organização;
- na maioria dessas empresas o principal custo são os salários;
- empresas cujo trabalhador desempenha suas tarefas em atividades múltiplas fica difícil controlar o tempo dedicado para uma atividade específica;
- o tempo de atividade varia por linha de produto e segmento de cliente, assim usando custo médio de atividade para calcular o custo do produto pode levar a conclusões incorretas;
- a base para levar as atividades aos serviços é o tempo. Desenvolver um estudo do tempo é fundamental;
- as atividades não devem chegar a um nível muito baixo pois o custo para gerenciá-las pode se tornar muito alto e inviável.

O ABC pode ser facilmente aplicado nas empresas prestadoras de serviços tendo apenas que passar por algumas adaptações devido às peculiaridades deste setor. Com isso, faz-se necessário atentar para as necessidades da empresa e só assim a implantação de um método poderá ser bem sucedida. É preciso ainda um empenho por parte das pessoas envolvidas no processo, pois o ABC requer um determinado número de informações fidedignas.

2.6 Centro de Formação de Condutores – CFC

Centro de formação de condutores (CFC) é a nova nomenclatura utilizada para denominar as antigas auto-escolas, sendo aqueles, de acordo com o art. 7º da Resolução nº 358/10, empresas particulares ou sociedades civis, constituídas sob qualquer das formas previstas na legislação vigente.

De acordo com o Portal de Trânsito, o registro da primeira Auto Escola no mundo ocorreu em 1901 na cidade de Liverpool na Inglaterra. Cada centro possui registro específico expedido pelo órgão de trânsito de sua jurisdição.

De acordo com a portaria nº 524/2011, os CFCs devem ser registrados pelo CRT/DETRAN/PB, cujo objetivo é a formação, atualização e reciclagem teórico-prático, de candidatos a CNH – Carteira Nacional de Habilitação. Suas atividades deverão ser exercidas somente no município para o qual forem credenciadas. O credenciamento terá validade de 01 (um) ano, podendo ser renovado por igual período.

O credenciamento de CFCs será permitido, na proporção de 01(um) para cada 10.000(dez mil) habitantes em idade produtiva (maiores de 18 anos), de conformidade com as informações oficiais vigentes do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, independentemente da classificação. (Portaria nº 524/2011, art. 6º, I)

Os CFCs podem ser classificados, de acordo com a atividade exercida, em três modalidades: “A”, “B” e “A/B”. O Quadro 4 traz a classificação dos CFCs.

Quadro 4 – Classificação dos Centro de Formação de Condutores

Tipo	Classificação
"A"	Ensino teórico-técnico
"B"	Ensino de prática de direção
"A/B"	Ensino teórico-técnico e de prática de direção

Fonte: Adaptado – SEBRAE, 2005 pág. 47.

Os CFCs do tipo "A" têm como finalidade o ensino teórico-técnico; os do tipo "B" têm como finalidade o ensino de prática de direção; e os centros do tipo "A/B" têm como finalidade o ensino teórico-técnico e de prática de direção, desde que possua certificado para as duas atividades. Os CFCs do tipo "A" têm como principal objetivo habilitar os candidatos a prestarem os exames realizados pelas CRT – Controladorias Regionais de Trânsito.

A estrutura para funcionamento de um Centro de Formação de Condutores, segundo o SEBRAE, é dividida em: sala de aprendizagem, sala de recepção, sala administrativa e sanitários.

Os valores cobrados pelos serviços prestados pelos CFC's são estabelecidos da seguinte forma: as taxas cobradas pelo DETRAN são estabelecidas pelo próprio órgão (o DETRAN); já as taxas cobradas pelos CFC's são estabelecidas e/ou definidas pelos Sindicatos juntamente com os CFC's.

O processo de Habilitação, segundo a Resolução nº 168/04 e 285/08, tem validade de um ano, para as categorias AB, A e B, se durante esse período o candidato não conseguiu concluir todos os exames, o DETRAN suspende todo o processo e o candidato deverá pagar novamente todas as taxas, antes cobradas, assim como recomeçar o processo. Já para as categorias C, D e E o prazo de validade é de cinco anos.

A Carteira Nacional de Habilitação tem validade máxima de 5 anos para condutores de até 65 anos e de 3 anos para os condutores acima dessa idade. Para obter a Autorização para Conduzir Ciclomotores, o candidato deverá: ter 18 anos, saber ler e escrever, possuir documento de identificação e CPF, ser aprovado na avaliação psicológica, ser aprovado no exame de aptidão física e mental, obter o certificado de conclusão de curso teórico em um CFC, ser aprovado na prova teórica aplicada pelo DETRAN, obter certificado de conclusão de curso prático de direção em CFC e ser aprovado em exame prático de direção. (TECNODATA, 2011)

A Política Nacional de Trânsito é regulamentada pelo Código de Trânsito Brasileiro (CTB) que, dentre suas principais medidas, estabeleceu novas diretrizes para o funcionamento das auto-escolas. Sendo o trânsito de qualquer natureza regido por este código. A Legislação de Trânsito no Brasil, de acordo com a Tecnodata (2011), é formada pela lei nº 9.503/97 – Código de Trânsito Brasileiro – CTB, e por um conjunto de Resoluções, Portarias, Decretos e Normatizações complementares. Todos os direitos e deveres do cidadão de trânsito estão contidos no Código de Trânsito Brasileiro.

Segundo o SEBRAE (2005), o número de CFCs tem crescido muito nos últimos anos, ocasionando neste setor uma competição bastante acirrada. Esse crescimento é influenciado pela popularização do automóvel, assim como pela necessidade de se obter aulas de habilitação. Outro fator a ser considerado é o aumento no volume de montadoras no Brasil, proporcionado pela abertura do comércio internacional, o que faz com que aumente a frota de carros no país. A renda dos brasileiros tem crescido nos últimos anos e estes passam, então, a ter mais poder aquisitivo, podendo comprar mais bens.

O veículo pode ser considerado um bem que teve bastante crescimento nos últimos anos no Brasil. Só na Paraíba, de 2000 a fevereiro de 2011, segundo dados recentes da CODATA (Companhia de Processamento de Dados da Paraíba), houve um aumento na frota de veículos de 182% em todo o Estado, passando de 257.279 veículos, em 2000, para 726.026 em fevereiro de 2011.

3 ESTUDO DE CASO

O presente capítulo objetiva analisar os aspectos operacionais (facilidades e dificuldades) na implantação do método de custeio ABC, descrevendo o processo de implantação, identificando as atividades e os direcionadores de custos.

Inicialmente foi caracterizada a empresa e aspectos relacionados a sua inserção do mercado para posteriormente descrever todo o processo de prestação de serviços pela CFC Bom Jesus identificando todos os recursos consumidos pela empresa para a execução de suas atividades.

Posteriormente foram identificados e definidos todos os direcionadores de custos e estes foram atribuídos às atividades possibilitando entender a estrutura de custos de um CFC.

3.1 Caracterização da empresa e estrutura organizacional

O Centro de Formação de Condutores Bom Jesus foi fundado em 1998 pela então proprietária Elizabete Nóbrega, quando a mesma identificou a oportunidade, tendo em vista que não existia nenhum CFC na cidade de Sousa, sendo pioneiro no mercado em que atua. Sua matriz está localizada na cidade de Sousa/PB na Rua Francisco Alves de Moraes, possuindo ainda uma filial na cidade de Cajazeiras/PB.

Tanto a estrutura física como organizacional dos CFCs precisam atender às exigências mínimas estabelecidas por normas que regulamentam este setor. O corpo técnico do CFC Bom Jesus atende aos requisitos mínimos estabelecidos pelo art. 9º da Resolução nº 524/2011, que são os seguintes: Diretor Geral, Diretor de Ensino e 02 (dois) instrutores, além de outros funcionários necessários para que ele consiga fornecer seus serviços.

A Figura 7 mostra o organograma da composição do corpo técnico do CFC Bom Jesus.

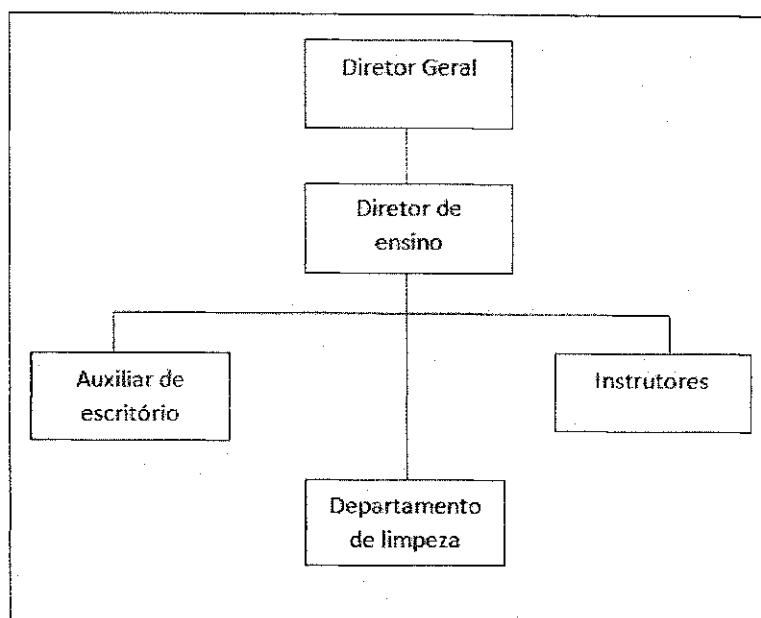


Figura 7 – Organograma do CFC Bom Jesus.

Fonte: Elaboração própria (2011)

O Diretor Geral da CFC Bom Jesus é responsável pela administração do CFC, assim como pelo controle das mensalidades, dentre outras funções estabelecidas pelo DETRAN/PB, contidas no art. 29 da Resolução nº 524/2011.

O Diretor de Ensino é responsável pela realização de reuniões com os demais departamentos e, ainda, por adequar o CFC as mudanças incorporadas nas normas referentes a este setor, sendo responsável ainda por toda a parte pedagógica e verificação do andamento das aulas técnico – teórico, além de exercer outras atividades determinadas pelo DETRAN contidas no art. 30 da Resolução nº 524/2011.

Os Instrutores de trânsito são responsáveis por ministrar as aulas teóricas e práticas, ou seja, eles são os responsáveis, direto, pela formação, atualização e reciclagem dos candidatos a condutores. Toda a atividade pertinente ao instrutor de trânsito encontra-se no art. 31 da Resolução nº 524/2011.

Os Auxiliares de escritório são responsáveis pelo contato direto com o candidato a condutores. Este contato começa com o atendimento e em seguida há todo um acompanhamento do processo de habilitação. Ele ainda é responsável por montar o cronograma das aulas, marcar os exames junto ao DETRAN, além de outras atividades como pagamento de contas, elaboração de relatório de custos, dentre outras funções pertinentes a esse departamento.

3.2 Processo de prestação de serviço do CFC Bom Jesus

O processo de prestação de serviços do Centro de Formação de Condutores Bom Jesus envolve praticamente 05 (cinco) etapas. Primeiramente são descritas as atividades referentes a primeira habilitação, em seguida serão descritos outros processos como adição de categoria, mudança de categoria e renovação da Carteira Nacional de Habilitação.

3.2.1 Descrição do processo de habilitação

Todas as atividades abaixo relacionadas foram descritas nas entrevistas realizadas no CFC Bom Jesus junto à gerente de ensino no próprio CFC, seguindo uma sequência lógica e obedecendo ao processo realizado para a retirada da Carteira Nacional de Habilitação - CNH pelo candidato.

O primeiro passo realizado no processo de habilitação descrita pela gerente, começa na recepção, sendo nesse momento que acontece o primeiro contato do candidato com o CFC., através do cadastramento do aluno, onde este apresentará toda a documentação exigida, em seguida, é encaminhado para o DETRAN para que sejam realizados os primeiros exames: o psicotécnico e aptidão física (neste caso, o exame de visão).

Todo esse procedimento é realizado via programa computadorizado interligado ao sistema do DETRAN. Por isso a necessidade de equipamento interligado ao sistema do DETRAN, estabelecido pelo art. 7º da Resolução nº 524/2011.

O número máximo de alunos/candidatos a primeira habilitação, informados pelo CFC ao DETRAN deve ser de 50 (cinquenta) alunos.

Após realizar os 02 (dois) exames exigidos pelo DETRAN e depois de adquirida a aprovação destes, o candidato é considerado apto a passar para a segunda etapa: o curso teórico ou técnico-teórico. O prazo máximo entre a realização dos exames e o curso teórico é de no máximo 08 (oito) dias, período estabelecido para que o aluno inicie suas aulas teóricas.

Ainda nesse momento, o aluno/candidato recebe o material de apoio para as aulas práticas: uma apostila contendo todo o conteúdo sobre a legislação de trânsito e outros assuntos pertinentes a Carteira Nacional de Habilitação - CNH, no intuito do candidato obter conhecimentos, suficiente, para que consiga a autorização para conduzir ciclomotores.

O segundo passo é composto pelo curso Técnico – teórico. Após ser aprovado nos exames de aptidão física e psicotécnico, o candidato é comunicado, via telefone, sobre o início das aulas teóricas.

O curso teórico é composto por 45 aulas, divididas em 05 (cinco) módulos: 18 aulas de legislação, 16 aulas de direção defensiva, 04 aulas de primeiro socorros, 04 aulas de meio ambiente e cidadania e 03 aulas de mecânica. Cada aula tem duração de 03h e 30 min. Com o término das aulas teóricas, o auxiliar de escritório do CFC encaminha ao DETRAN, via internet, a lista dos candidatos aptos a fazerem o exame de Legislação e a participação do candidato nesse processo está condicionada à aprovação nos exames psicotécnicos e de aptidão física. A data da realização do exame é comunicada pelo DETRAN ao CFC e este repassa as informações aos candidatos.

O prazo limite entre os exames de aptidão física e psicotécnico e o exame de legislação não pode ultrapassar 08(oito) dias úteis e após a aprovação no exame, o candidato recebe uma licença para iniciar as aulas práticas. Essa licença é emitida pelo DETRAN e deverá estar com o instrutor toda vez que o candidato estiver dirigindo e o prazo máximo entre a emissão da licença e o início das aulas práticas não deve ultrapassar os 08(oito) dias úteis e é agendado pelo auxiliar de escritório via controle de licença. Para a realização desta atividade o CFC Bom Jesus conta com 02 (dois) instrutores.

Para cada categoria são estabelecidas o mínimo de 20 (vinte) aulas práticas, com duração de 50min, cada. Nesta fase podem ser cadastrados até 115 candidatos, sendo que o limite de candidatos atendidos por dia é de 16 candidatos.

Com o término das aulas práticas, o candidato é submetido ao exame de direção. Caso o aluno fique reprovado, ele tem a opção de fazer o re-teste, onde é cobrada uma nova taxa.

A Figura 8 mostra esse processo de forma simplificada.

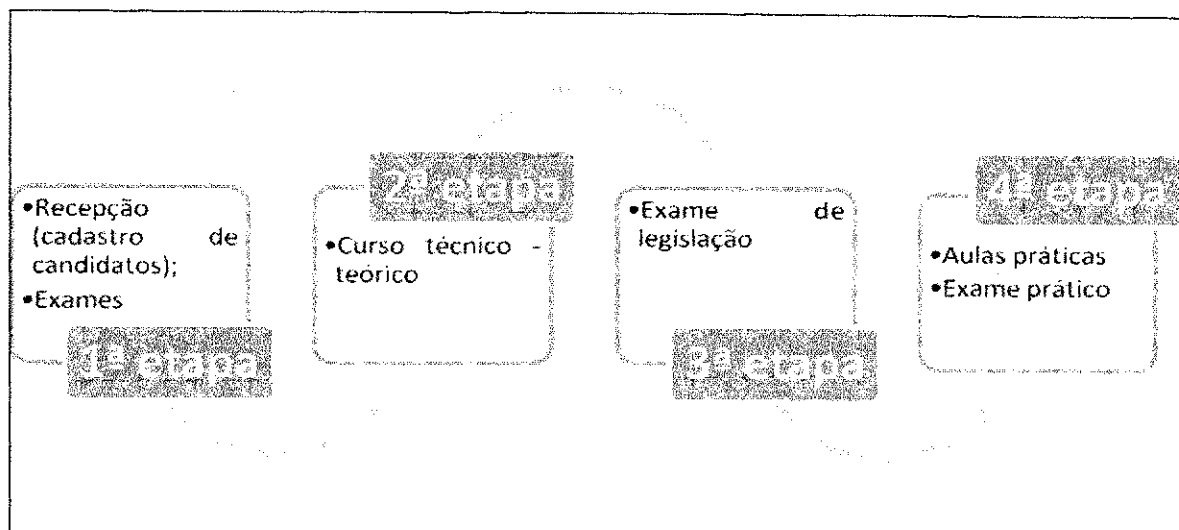


Figura 8 – Processo de habilitação – CFC Bom Jesus.
 Fonte: Elaboração própria (2011)

Este é o processo tradicional e que deve ser seguido pelos CFCs em geral. Porém, ainda, fazem parte do seu quadro de atividades outros serviços como:

- Adição – para quem já possui habilitação e pretende adicionar outra categoria. Os requisitos necessários são: exame de vista, aulas de direção (15 aulas) e exame de direção.
- Mudança de categoria – para esta atividade são utilizados os mesmos procedimentos da adição, com o acréscimo do exame psicotécnico.
- Renovação – Este processo ocorre após o término da validade da CNH, que é de 05 anos para condutores de até 65 anos e de 03 anos para os condutores acima de 65 anos, de acordo com a resolução nº 168/2004. Depois de expirado o prazo de validade, o condutor deverá solicitar junto ao DETRAN, no prazo de 30 dias, a renovação da sua CNH. Os requisitos necessários para a renovação da CNH são: exame de aptidão física e mental e avaliação psicológica.

3.3 Etapas para implantação do ABC no CFC Bom Jesus

Para que se consiga implantar o ABC com eficiência é preciso que seja seguida algumas etapas:

- Entrevista com o gerente do CFC para identificar os recursos e atividades consumidos na prestação de serviços;

- Fazer a distinção entre os custos diretos e os custos indiretos;
- Mapeamento das atividades;
- Depois de identificados os recursos consumidos ocorrem à distribuição dos custos as atividades;
- Identificação dos *cost drives* para que os custos sejam melhor alocados as atividades e estas aos produtos e/ou serviços prestados;
- Distribuição dos custos as atividades;
- Distribuição dos custos aos produtos.

Este processo necessita de informações detalhadas sobre todas as atividades bem como dos recursos utilizados para este fim.

3.3.1 Mapeando as atividades

Depois de definido todo o processo de habilitação, é de fundamental importância a identificação das atividades, para a partir disto se conseguir fazer uma relação entre pessoas, tecnologias e processos necessária para a consecução do produto final, neste caso, da prestação de serviço.

Quanto mais detalhadas forem as atividades, melhor será a visão da empresa. Assim fica mais fácil identificar as atividades que não agregam valor para a empresa, podendo ela descartá-las. O nível de detalhamento das atividades corresponderá ao objetivo desejado pela empresa.

A metodologia proposta neste trabalho, para a utilização do método ABC, possui seu foco no apoio ao controle e/ou tomada de decisão. A partir daí foi elaborado, através das entrevistas realizadas na empresa estudada, um dicionário contendo as atividades mais relevantes no processo de prestação de serviço pelo CFC, cada uma possui sua importância para o entendimento do processo que serão descritas a seguir:

- Atendimento – primeiro contato entre o CFC e o candidato a CNH. Esse atendimento pode ser presencial ou via telefone. Nesse momento são estabelecidos os requisitos para a retirada da CNH e ainda são apresentadas, ao candidato, as taxas e valores que o mesmo deverá desembolsar para aquisição do serviço.

- Cadastrar candidato – nesse momento é solicitada ao candidato toda a documentação para que se faça o cadastro do aluno junto ao DETRAN e, assim possa ser iniciado o processo de habilitação.
- Encaminhar lista ao DETRAN – após efetuar o cadastro dos candidatos, o CFC envia ao DETRAN a lista dos candidatos para que este possa agendar os exames (psicotécnico e de aptidão física), necessários ao processo de habilitação.
- Agendar aulas teóricas – Depois de serem realizados os exames, o DETRAN encaminha ao CFC a lista dos candidatos aptos a participarem das aulas teóricas, que o CFC por sua vez fica incumbido de agendar as aulas juntos aos candidatos via telefone.
- Ministras aulas – nesse momento iniciam-se as aulas teóricas que são compostas por 45 aulas, divididas em 05(cinco) módulos: 18 aulas de legislação, 16 aulas de direção defensiva, 04 aulas de primeiro socorros, 04 aulas de meio ambiente e cidadania e 03 aulas de mecânica.
- Encaminhar lista, ao DETRAN, dos candidatos aptos a fazerem o exame de legislação - Após terem terminadas as aulas teóricas, o CFC encaminha ao DETRAN, via internet, a lista dos candidatos aptos a fazerem o exame de legislação.
- Agendar exame de legislação – com a lista dos candidatos aptos a fazerem a prova de legislação, o DETRAN estabelece uma data para a realização do mesmo e encaminha para o CFC para que este fique incumbido de repassar as informações para o candidato.
- Agendar aulas práticas – o DETRAN envia ao CFC a lista dos candidatos aprovados no exame de legislação e aptos a participarem das aulas práticas. Para tanto, o DETRAN emite uma licença, a LADV – Licença para Aprendizagem de Direção Veicular, para que o aluno possa começar suas aulas.
- Ministras aulas práticas – após a emissão, pelo DETRAN, da LADV o CFC poderá dar início as aulas práticas. Estas serão compostas por 40 aulas divididas em 02 (duas) categorias: 20 aulas para carro e 20 aulas para moto.
- Encaminhar lista ao DETRAN dos candidatos aptos a fazerem o exame prático – após a conclusão das aulas práticas, o CFC envia ao DETRAN uma lista com o nome dos candidatos aptos a fazerem o exame prático.

- Agendar exame prático – com a lista dos candidatos aptos a fazerem o exame prático, o DETRAN estabelece uma data para a realização do mesmo e encaminha para o CFC, que fica incumbido de repassar para o candidato o dia que acontecerá o exame.

A Figura 9 apresenta um mapa com as principais atividades desenvolvidas no processo de prestação de serviço do CFC Bom Jesus.

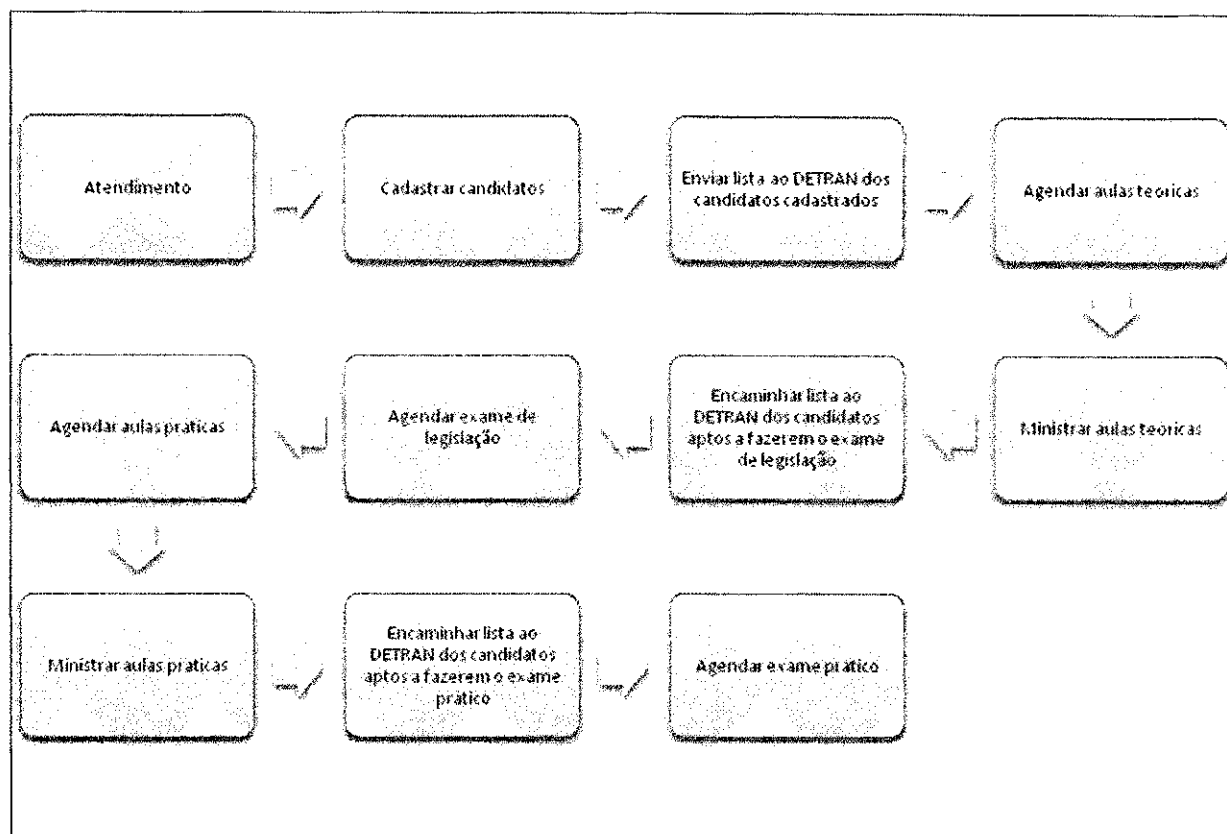


Figura 9 – Mapa de atividades do CFC Bom Jesus
Fonte: Elaboração própria (2011)

A criação do mapa de atividades possibilita identificar os processos dentro da empresa. As atividades apresentadas foram selecionadas com a ajuda do gerente da CFC, através de entrevista realizada na própria empresa.

3.3.2 Identificando os custos do CFC Bom Jesus

Após serem identificadas as atividades desenvolvidas pela empresa, procede-se com a identificação dos recursos consumidos por estas atividades. O Quadro 5 mostra de forma simplificada os recursos identificados.

Quadro 5 – Identificação de custos do CFC Bom Jesus.

RECURSOS	Salários e obrigações
	Energia
	Despesa com veículos (manutenção)
	Despesa com combustível
	Depreciação (máquinas, equipamentos, carros, motos e prédio)
	Despesa com telefone
	Material de expediente
	Despesa com internet

Fonte: Elaboração própria

- Salários e encargos – referem-se a todos os custos incorridos com os colaboradores do CFC para a prestação de serviços.
- Energia elétrica – refere-se ao consumo de energia dos computadores e equipamentos da empresa.
- Despesa com veículos – despesa referente a manutenção realizada nos veículos que são utilizados para as aulas práticas.
- Despesa com combustível – refere-se as despesas com combustível utilizado pelos carros nas aulas práticas.
- Depreciação – Essa despesa inclui tanto a depreciação das máquinas e equipamentos quanto a depreciação dos veículos e a predial.
- Despesa com telefone – essa despesa é referente as ligações efetuadas para pela empresa, pois é através desta que a empresa mantém o contato com os candidatos (clientes).
- Material de expediente – refere-se ao consumo de materiais de escritório e material didático.
- Despesa com internet – referente a despesa com internet para que o CFC possa manter contato com o DETRAN, pois o mesmo deverá possuir sistema interligado ao DETRAN.

3.3.3 Identificação dos direcionadores de custos

Após a identificação das atividades e em seguida dos recursos, o próximo passo é a identificação dos possíveis direcionadores de recursos. É a partir deles que será conhecido o custo e/ou consumo de uma atividade.

Determinar qual direcionador de recurso a ser utilizado exige que os gestores, ou responsáveis pelo desenho do ABC para a empresa, levem em consideração alguns fatores que melhor possam atender aos objetivos da empresa. Esses fatores são: facilidade de coletar dados, o grau de correlação com o consumo de recursos e efeitos comportamentais.

O Quadro 6 apresenta os principais recursos consumidos pelo CFC, fazendo uma relação com os possíveis direcionadores de recursos

Quadro 6 – Identificação dos direcionadores de custos

Recursos	Direcionadores de custos							
	Horas trabalhadas	Nº de funcionários	kVWh	Tempo de Utilização	Área utilizada	Quilometragem	% de utilização	Índice de utilização
Salários e obrigações	X	X						
Energia			X					
Despesa com veículos (manutenção)						X		
Despesa com combustível						X		
Depreciação (máquinas, equipamentos, carros, motos e prédio)				X	X	X		
Despesa com telefone							X	
Material de expediente	X							
Despesa com internet								X

Fonte: Elaboração própria

A seguir, são analisados alguns direcionadores de custos, através dos quais poderá ser feita a distribuição dos custos as atividades e em seguida para os produtos.

Para o recurso salários e encargos os direcionadores apresentados são:

- Horas trabalhadas – este direcionador proporciona um levantamento das horas ociosas assim como o custo da ociosidade de cada funcionário, identificando quanto tempo realmente os funcionários desempenham suas atividades. É também possível determinar o custo da hora trabalhada.
- Número de funcionários – este direcionador proporciona mensurar o custo total de cada funcionário, porém a análise torna-se bastante subjetiva, pois não se sabe ao certo quanto tempo o funcionário gasta para desempenhar cada atividade.

Para o recurso energia poderá ser utilizado o direcionador KWh – com este direcionador é possível mensurar o consumo de energia por hora utilizada em cada atividade.

Os direcionadores de custos apresentados para a depreciação são:

- Índice de utilização/ tempo de utilização – este direcionador é utilizado para identificar o consumo, por cada atividade, dos **equipamentos** utilizados para o desenvolvimento do produto final.
- Direcionador área utilizada – este direcionador proporciona uma melhor visão do consumo com relação à área ocupada/**espaço físico** para o desenvolvimento de cada atividade.
- Quilometragem rodada – este direcionador identifica o consumo de cada atividade e corresponderá à distância percorrida por cada **veículo**.

Para os recursos despesas com veículo e despesa com combustível é apresentado como direcionador a quilometragem rodada, assim é possível identificar o consumo com manutenção e combustível de cada atividade que utilize esse recurso.

Para o recurso material de expediente, pode ser identificado o direcionador horas trabalhadas, pois é possível identificar o consumo desse recurso de acordo com as horas trabalhadas pelos funcionários do escritório.

Para o recurso telefone, pode ser identificado o direcionador percentual de utilização do telefone. Com isso é possível identificar o consumo de cada atividade através do percentual de utilização de cada atividade.

Quanto ao recurso internet, pode ser identificado o direcionador índice de utilização, que poderá mensurar o consumo por hora de utilização, ou horas trabalhadas.

3.3.4 Alocando os custos às atividades

Depois de identificados os direcionadores de recursos, pode se iniciar a etapa onde será determinado o quanto cada atividade consumiu de recursos. Nesse momento é feita a alocação dos recursos às atividades através de direcionadores de recursos.

A Quadro 7, representa como poderiam ser alocados os recursos as atividades da empresa, levando-se em considerações mais de um direcionador em algumas atividades.

Quadro 7 – Alocação dos custos às atividades

Custos	Atividades										
	Atendimento	Cadastrar cliente	Enviar lista ao DETRAN dos candidatos cadastrados	Agendar aulas teóricas	Ministrar aulas teóricas	Encaminhar lista ao DETRAN dos candidatos aptos a fazerem o exame de legislação	Agendar exame de legislação	Agendar aulas práticas	Ministrar aulas práticas	Encaminhar lista ao DETRAN dos candidatos aptos a fazerem o exame prático	Agendar exame prático
Salários e obrigações	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Energia	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X
Despesa com veículos (manutenção)									X		
Despesa com combustível									X		
Depreciação (máquinas, equipamentos, carros, motos e prédio)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Despesa com telefone	X			X			X	X			X
Material de expediente	X	X			X						
Despesa com internet		X	X			X				X	

Fonte: Elaboração própria

Pode-se perceber com o Quadro acima que um mesmo recurso pode ser consumido por várias atividades ao mesmo tempo, por isso faz-se necessário uma análise de qual o melhor direcionador para determinada atividade, no intuito de que estes recursos sejam alocados da melhor forma possível para as atividades.

3.3.5 Alocando as atividades aos serviços

Após serem atribuídos os recursos as atividades, a próxima etapa a ser seguida seria a de identificação dos direcionadores de atividades.

Como a CFC Bom Jesus oferece apenas um serviço, neste caso esse serviços consome todas as atividades e com isso, ao implantar o método de custeio ABC no CFC Bom Jesus poderia ser eliminada essa etapa, tornando assim a implantação do método mais rápida e de fácil compreensão.

Esta etapa de identificação de direcionadores de atividade pode ser melhor representada em empresas que possuem produção diversificada, pois estas precisam saber detalhadamente o quanto cada produto consome de recursos da empresa.

A Figura 10 apresenta como ficaria a alocação das atividades ao produto final, neste caso, a CHN – Carteira Nacional de Habilitação.

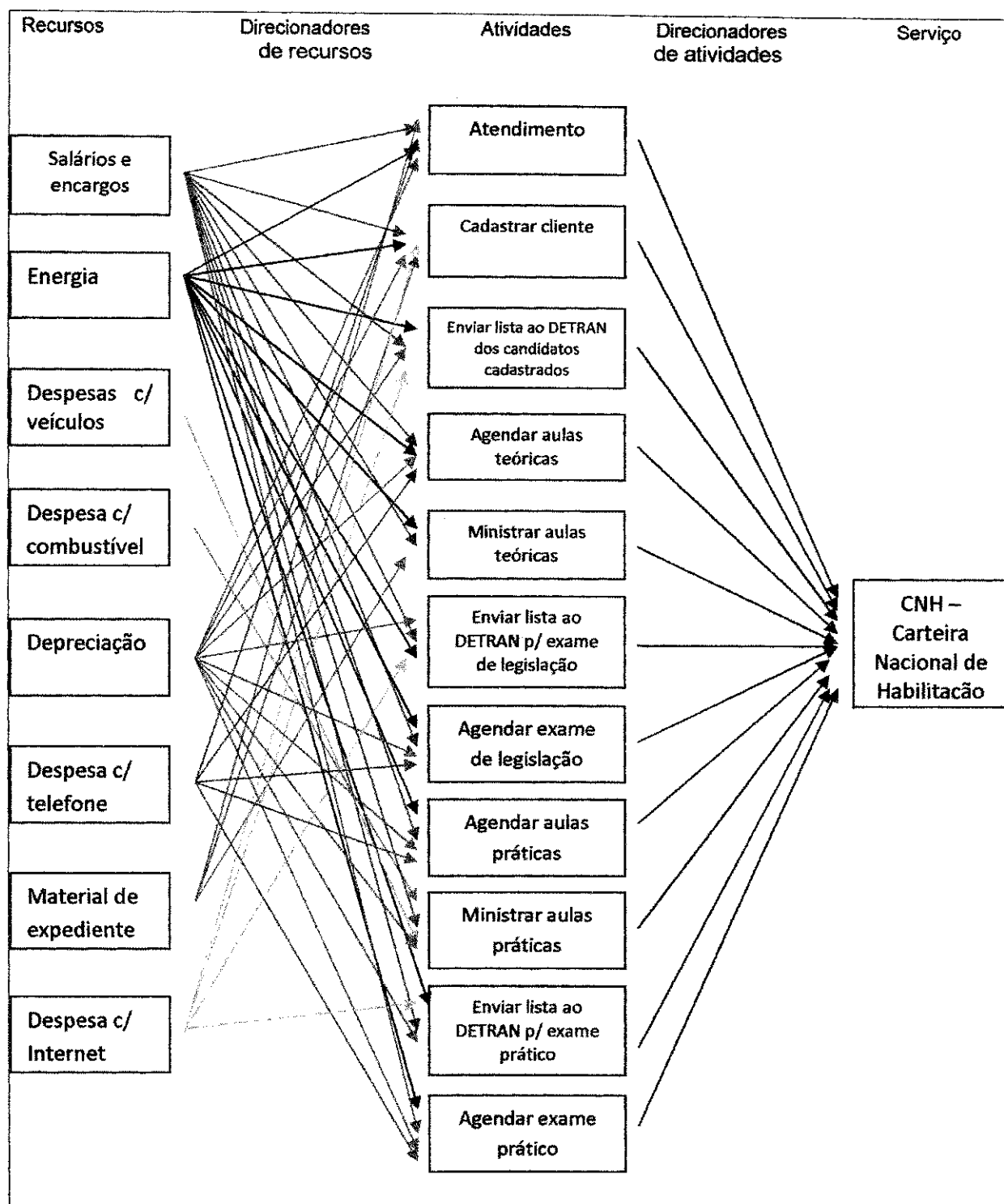


Figura 10 – Relação existente entre os recursos e as atividades pelo critério ABC no CFC Bom Jesus. Fonte: Elaboração própria (2011)

As cores mostradas na Figura 10 são meramente ilustrativas, no intuito de facilitar uma melhor identificação dos direcionadores de custos na alocação dos recursos às atividades através do método ABC.

Assim, verifica-se que, para as empresas que possuem no seu portfólio apenas um produto, faz-se necessário apenas alocar as atividades de uma forma geral. Caso a empresa queira

chegar ao custo unitário do seu produto e/ou serviços, ela poderá fazer a alocação das atividades aos seus produtos utilizando-se apenas um direcionador de atividades. O que facilita bastante a implantação do método ABC, assim como sua utilização, tendo em vista que esta etapa consome bastante tempo, pois necessita de um detalhamento muito grande direcionadores de atividades para que estas sejam melhor alocadas aos produtos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As empresas, de uma forma geral, necessitam de métodos de custeio que gerem informações úteis que sirvam pra a mensuração e alocação dos custos durante o processo de prestação de serviços. Porém, devido a algumas especificidades deste setor, ele tem apresentado algumas dificuldades na implantação de métodos de custeios. Assim, antes da implantação de qualquer método de custeio é necessário levar em consideração as reais necessidades das empresas.

Dentre os métodos de custeio existentes, o ABC tem se mostrado como um diferencial por gerar um maior número de informações, úteis para o processo decisório. Por apresentarem os mesmos problemas gerenciais das empresas de manufaturas, as empresas do setor de prestação de serviços podem fazer uso dos mesmos procedimentos adotados pelas empresas de manufatura. Assim, o ABC torna-se bastante útil para empresas deste segmento. Ele tem se tornado uma excelente ferramenta de gestão de custos, para as empresas do setor de serviços, podendo proporcionar a estas empresas sobrevivência no atual ambiente competitivo.

Neste sentido, o presente trabalho realizou uma análise das atividades e dos direcionadores de custos através da utilização do método de custeio ABC na empresa CFC Bom Jesus, identificando os aspectos operacionais, facilidade e dificuldades, na implantação desse método de custeio.

Os benefícios fornecidos pelo método ABC, conforme levantados na pesquisa bibliográfica são inúmeros, mas, para tanto, requer informações detalhadas, o que implica dispêndio de tempo e de recursos para a sua geração. O método propicia, ainda, uma análise das atividades que não agregam valor ao produto.

Antes da implantação do ABC, os gestores devem levar em consideração os objetivos da empresa para a implantação do método e quais os benefícios que este método pode trazer.

A proposta de implantação do ABC apresentada neste trabalho constitui-se de uma aplicação generalizada e tem por finalidade mostrar uma visão mais detalhada dos processos ocorridos na empresa no intuito de mostrar como as mais variadas atividades consomem recursos e como o produto final consome essas atividades.

Para tanto, foi feito um levantamento das atividades realizadas, assim como dos recursos consumidos, para posteriormente identificar os possíveis direcionadores de recursos e das atividades e com isso, foi possível conhecer todo o processo de prestação de serviços do

CFC Bom Jesus, etapa necessária a implantação e entendimento do método de custeio ABC.

No que tange aos direcionadores, foram apresentados e analisados alguns direcionadores, para o mesmo recurso, sem a intenção de esgotá-los para que, com isso, fosse possível fazer inferências a respeito de cada um e que a escolha levasse em consideração a relação que este tenha com a atividade e/ou os objetivos que se propõe com a implantação, pois quanto maior a relação dos direcionadores com os recursos, melhor a atribuição destes as atividades e conseqüentemente aos produtos. Assim, é possível visualizar o quanto cada atividade consome de recursos.

Durante o processo de implantação do ABC, pôde-se constatar que uma das etapas do modelo tradicional, a determinação dos direcionadores de atividades, poderia ser anulada, isso pelo fato da empresa pesquisada possuir apenas um produto, o que faz com que este único consuma todas as atividades. Ainda foi possível constatar algumas facilidades e dificuldades.

Nesse sentido, o objetivo desse trabalho consistia em identificar os aspectos operacionais, facilidades e dificuldades, na implantação do método de custeio ABC e para tanto foram estabelecidos alguns objetivos específicos, a saber: mapear os processos da empresa pesquisada, no intuito de identificar as principais atividades desempenhadas por ela; identificar os possíveis direcionadores de custos da empresa pesquisada; e verificar os gastos que incorrem no processo de prestação de serviço da empresa pesquisada e relacionar os direcionadores de custos com as atividades pelo critério ABC no objeto de estudo.

Através das entrevistas realizadas na própria empresa, foi feito um levantamento das atividades mais relevantes dentro da empresa, assim como dos recursos necessários ao funcionamento da empresa, para posteriormente identificar os possíveis direcionadores de recursos e das atividades, o que apresentou grande complexidade, tendo em vista falta de informações e/ou sistema de informações. Com isso foi possível conhecer todo o processo de prestação de serviços do CFC Bom Jesus, etapa necessária a implantação e entendimento do método de custeio ABC.

Como facilidades pode-se apontar as seguintes:

- Possibilidade de participação de todos os envolvidos no processo dentro da empresa, o que facilita a coleta de um maior número de informações possíveis sobre o processo dentro da empresa;

- Adaptação a metodologia ABC, pelo fato da empresa apresentar atividades bem definidas;
- Determinação das atividades desempenhadas pela empresa, decorrente da sua estrutura organizacional ter uma menor dimensão;
- Renovação dos direcionadores para que estes se adéquem aos objetivos da empresa.

Já como dificuldades, mais especificamente na empresa investigada, pode-se observar que, apesar da atividade desempenhada pela empresa ser simples e com atividades bem definidas, a ausência de um sistema de informações dificultam o rastreamento dos elementos necessários a implantação do ABC.

Neste sentido, além de manter um sistema de informações eficiente, a empresa precisa levar em consideração a relação custo-benefício para a implantação do método de custeio ABC, pois o mesmo deve adequar-se as suas necessidades para que a sua implantação não se torne onerosa e que dificulte o atingimento dos benefícios esperados.

É preciso que haja uma mudança de atitude por parte dos gestores e dos colaboradores no intuito de diminuir as dificuldades encontradas durante a implantação do método de custeio ABC, pois o mesmo requer um volume muito grande de informações, o que são proporcionadas de uma forma conjunta e envolvendo todos os setores da empresa.

Os benefícios fornecidos pelo método ABC, conforme levantado na pesquisa bibliográfica, são inúmeros, mas, para tanto, requer informações detalhadas, o que implica dispêndio de tempo e de recursos para a sua geração. O método propicia, ainda, uma análise das atividades que não agregam valor ao produto.

Diante do exposto e dos resultados alcançados com essa pesquisa observa-se a necessidade de mais estudos relacionados ao tema no segmento de CFC - Centro de Formação de Condutores, tendo em vista o melhoramento do arcabouço teórico sobre o mesmo. Assim sugere-se:

- Implantar o método de custeio ABC em outras empresas do mesmo segmento para que seja possível realizar comparações no que diz respeito às facilidades e dificuldades;
- Ampliar a pesquisa, fazendo uso de dados numéricos de custos da empresa pesquisada.

Espera-se com esta pesquisa que ela sirva de norte para outras pesquisas, no intuito de contribuir para no processo de geração de conhecimento e que sirva de suporte para as empresas no processo de tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

ABC versus TDABC: estudo de caso em transportadora. XVII Congresso de Contabilidade de Custos, 2010. Belo Horizonte- MG, nov/2010.

ANDRADE, Gerliane de. *Utilização dos métodos de custeio: um estudo de caso em uma academia de ginástica na cidade de Sousa/PB*. 2010. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Universidade Federal de Campina Grande, Sousa.

ANDRADE, Nilton de Aquino; BATISTA, Daniel Gerhrd; SOUSA, Cleber Batista. *Vantagens e desvantagens da utilização do sistema de custeio ABC*. Disponível em: http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art_cie/art_37.pdf. Acesso em 27 de jan. 2011.

AUTO-ESCOLA. SEBRAE – Banco de idéias de negócios. Santa Catarina. Disponível em: <http://www.sebrae-sc.com.br/ideais/default.asp?vcdtexto=4055>. Acesso em: 09 ago. 2011.

BEUREN, Ilse Maria. *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BORNIA, Antonio Cezar. *Análise Gerencial de Custos*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. Conselho Nacional de Trânsito. *Resolução nº 358 de 13 de agosto de 2010*. Regulamenta o credenciamento de instituições ou entidades públicas ou privadas para o processo de capacitação, qualificação e atualização de profissionais, e de formação, qualificação, atualização e reciclagem de candidatos e condutores. Disponível em: http://www.denatran.gov.br/download/Resolucoes/RESOLUCAO_CONTRAN_358_10_RET.pdf. Acesso em: 16 set. 2011.

_____. Conselho Nacional de Trânsito. *Resolução nº 168 de 14 de dezembro de 2004*. Estabelece normas e procedimentos para a formação de condutores de veículos automotores e elétricos, a realização dos exames, a expedição de documentos de habilitação, os cursos de formação, especializados, de reciclagem. Disponível em: http://www.denatran.gov.br/download/Resolucoes/RESOLUCAO_CONTRAN_168.pdf. Acesso em: 15 set. 2011.

_____. Conselho Nacional de Trânsito. *Resolução nº 285 de 29 de julho de 2008*. Trata dos cursos para habilitação de condutores de veículos automotores. Disponível em: http://www.denatran.gov.br/download/Resolucoes/RESOLUCAO_CONTRAN_285.pdf. Acesso em: 16 set. 2011.

_____. Departamento Estadual de Trânsito – DETRAN/PB. *Portaria nº 524 de 11 de out. de 2011*. Dispõe sobre a regulamentação, registro e funcionamento de Centro de Formação de Condutores – CFCs. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/diarios/31459188/doepb-14-10-2011-pg-14>. Acesso em: 20 de out. 2011.

CALCULOS seção de estudos e estatísticas. CODATA-DENTRAN/PB. João Pessoa –PB, 2011. Disponível em: <http://www.detran.pb.gov.br/index.php/passo-a-passo.html>. Acesso em: 12 set. 2011.

CFCs/ auto-escolas. Portal do Trânsito. Disponível em: <http://www.portaldotransito.com.br/cfcs-auto-escolas>. Acesso em: 09 ago. 2011.

IV CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO: Responsabilidade Socialmente das organizações brasileiras. Niterói: Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: http://www.excelenciaemgestao.org/Portals/2/documents/cneg4/anais/T7_0032_0254.pdf. Acesso em: 9 ago. 2011.

COLLO, Silvana Saionara. *O Sistema de Gestão de Custos como suporte à formulação e alinhamento das Estratégias Organizacionais*. Rio Grande do Sul. Disponível em: [http://www.ufrgs.br/necon/4sqcs\(3\).pdf](http://www.ufrgs.br/necon/4sqcs(3).pdf). Acesso em: 24 maio 2011.

FROSSARD, Afonso Celso Pagano. *Uma contribuição ao estudo dos métodos de Custeio tradicionais e do método de custeio baseado em atividade (ABC) quanto a sua aplicação numa empresa pesqueira cearense para fins de evidenciação do resultado*. 2003. 237 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

GARRISON, Ray H.; Noreen, Eric W.; Brewer, Peter C. *Contabilidade Gerencial*. Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GONÇALVES, Elisa Pereira. *Iniciação à Pesquisa Científica*. 3ª. ed. São Paulo: Alínea, 2003.

GONÇALVES, Isis Pereira.; CAETANO, Valdeci Jose. *Métodos de Custeio: Um Estudo Sobre a Aplicação Prática das Teorias Ministradas por Instituição de Ensino Superior de Anápolis – Goiás*. Anápolis – GO. Disponível em: <http://revistas.unievangelica.edu.br/index.php/administracao/article/viewFile/111/91>. Acesso em 24 maio 2011.

HEIN, Nelson; BEUREN, Ilse Maria e CARDOSO, Nerian José. *Aplicação do Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) em laboratórios de análises clínicas*. Revista INGEPRO – Inovação, Gestão e produção. Santa Maria - Rio Grande do Sul. Disponível em: http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=o%20tdabc%20calcula%20os%20custos%20de%20todos%20os%20recursos%20%22hein%22&source=web&cd=1&sqi=2&ved=0CBwQFjAA&url=http%3A%2F%2Ffojs.ingepro.com.br%2Findex.php%2Fingepro%2Farticle%2Fdownload%2F120%2F105&ei=zdfCTqT8lIWsgwequKnNDg&usq=AFQjCNHeO9bJ1DvTLL4y6X4m-xulz76_A. Acesso em: 24 maio 2011.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. *Contabilidade Gerencial*. Tradução: Elias Pereira. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

JIAMBALVO, James. *Contabilidade Gerencial*. Tradução: Antônio Artur de Souza. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Mariana de Andrade. *Metodologia do Trabalho Científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1995.

LOPES, Roberta. *Setor de serviços foi responsável pelo maior número de empregos formais criados em 2010*. Maio, 2011. Disponível em: <http://agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2011-05-11/setor-de-servicos-foi-responsavel-pelo-maior-numero-de-empregos-formais-criados-em-2010>. Acesso em: 09 ago. 2011.

MARONI NETO, Ricardo.; STRASSBURG, Udo. *O sistema ABC e a Administração Estratégica: a relação entre as atividades e a missão*. Revista CRC. São Paulo, nº 14, dez 2000.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Ricardo. *Falta de capacitação profissional desafia evolução do setor de serviços*. Agosto, 2011. Disponível em: http://www.revistafator.com.br/ver_noticia.php?not=168171. Acesso em: 08 set. 2011.

MAUAD, Luiz Guilherme Azevedo; PAMPLONA, Edson de Oliveira. *O custeio ABC em empresas de serviços: avaliação dos problemas da implantação em uma empresa de pesquisa*. In: VIII ABCustos. 2001, São Leopoldo: Rio Grande do Sul, 2001. Disponível em: <http://www.iepg.unifei.edu.br/edson/download/Artquilacongcostos01.pdf>. Acesso em: 9 ago. 2011.

MEDEIROS, Edmilson Soares de. *Metodologia para Implementação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) nos serviços logísticos da indústria de exploração e produção de petróleo: aplicação no provedor de transporte do órgão de exploração & produção da Petrobrás na bacia de campos*. 1999. 171 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC – Custeio Baseado em Atividades*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

NEGRI, João Alberto de; KUBOTA, Luis Claudio. *Estrutura e dinâmica do setor de serviços no Brasil*. Brasília: IPEA, 2006.

RIBEIRO, Maisa de Souza. *Custeio das atividades de Natureza Ambiental*. 1998. 176 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

SARAIVA JR, Abraão Freires. *Decisão de Mix de Produtos sob a ótica do Custeio Baseado em Atividades e Tempo*. 2010. 173 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

SCHIMIDT, Paulo.; SANTOS, José Luiz dos.; LEAL, Ricardo. *Time- Driven Activity Based Costing (TDABC): Uma ferramenta evolutiva na gestão de atividade*. Disponível em: http://www.observatorio-iberoamericano.org/Revista_Iberoamericana_de_Contab_Gesti%C3%B3n/n%C2%BA%2014/Paulo_Schmidt,_Jos%C3%A9_Luiz_dos_Santos_y_Ricardo_Leal.pdf. Acesso em: 27 abr. 2011.

SERVIÇOS: conceitos, características e natureza. Gestão baseado em serviços. Disponível em: <http://www2.videolivrraria.com.br/pdfs/12937.pdf>. Acesso em: 03 set. 2011.

SETORES da economia - comércio e serviços. Portal Brasil. 2010. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/sobre/economia/setores-da-economia/comercio-e-servicos>. Acesso em: 09 ago. 2011.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; NIYAMA, Jorge Katsumi (Org.) et al. *Contabilidade para concursos e exame de suficiência*. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, Antônio Artur; BOINA, Terence Machado e AVELAR, Ewerton Alex. *Dificuldades identificadas na implantação do custeio baseado em atividades: estudo de caso exploratório*. ABCustos Associação Brasileira de Custos. Minas Gerais – BH, 2009, n. 2, maio-ago. 2009. ISSN 1980-4814.

TIME-DRIVE Activity – Based Costing (TDABC) - Nova Metodologia para a Gestão de Custos e Rentabilidade das Empresas. Workshop Pós-Graduação da CLT. São Paulo, fev 2010. Disponível em: <http://www.slideshare.net/copenhaga/timedriven-activitybased-costing-tdabc>. Acesso em: 23 maio 2011.

UMA ANÁLISE teórica das vantagens e desvantagens do custeio baseado em atividades – ABC. Revista CRC. Artigos. Rio Grande do Sul, nº 06, abr 2008.

WERNKE, Rodney. *Custeio Baseado em Atividades (ABC) Aplicado aos Processos de Compra e Venda de Distribuidora de Mercadoria*. São Paulo: Revista Contabilidade Financeira, n. 38, p. 74-89, maio/ago/2005.

WERREN, Carl S.; REEVE, James M. e FESS, Philip E. *Contabilidade Gerencial*. 2.ed. São Paulo: Thomsom Learning, 2008.

WORM, Tatiani; BRANDT, Eloi Almiro. *A aplicabilidade do método ABC no setor de processamento de roupas de uma instituição hospitalar*. Santa Cruz do Sul – RS. Disponível em: <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressol/01/CCG389.pdf>. Acesso em: 09 ago. 2011.

APÊNDICE

Universidade Federal de Campina Grande – UFCG
Centro de Ciências Jurídicas e Sociais – CCJS
Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis – CCJS

Roteiro de Entrevista aplicado a Auto Escola Bom Jesus para coleta de dados para o desenvolvimento de um estudo de caso, referente ao Trabalho de Conclusão de Curso.

Título da pesquisa: **“Uma análise das atividades e dos direcionadores de custo, através da utilização do ABC, em um Centro de Formação de Condutores (antigas auto-escola) na cidade de Sousa/PB”**

Empresa: _____

Endereço: _____ nº _____ UF: _____

Responsável pelas informações: _____

Cargo: _____

Questionamentos

- 1- Quais as principais atividades desenvolvidas pela empresa?
- 2- Quantos funcionários a empresa possui?
- 3- Classifique os funcionários de acordo com o setor a que eles pertencem?
- 4- Quais os recursos consumidos pela empresa para a realização de suas atividades?

• Água
• Energia
• Aluguel
• Equipamento
• Limpeza
• Telefone, fax etc
• Computadores
• Seguros dos carros

• Combustível
• Material de expediente
• Salários
• Internet
• Manutenção de carros
• Depreciação
• Impostos

Listar se existirem mais:

- 5- Quais os serviços oferecidos pela empresa?
- 6- Qual a quantidade de horas trabalhadas em cada setor?
- 7- Tempo Gasto em cada atividade da empresa por funcionários?
- 8- Qual a estrutura física da empresa?
 - Organograma
- 9- Quais os equipamentos utilizados na prestação de serviços?
- 10- A empresa possui serviços terceirizados?
- 11- Qual o número de clientes da empresa/ quantos clientes são atendidos?
- 12- Descrição do processo.