

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC
Centro Sócio Econômico
Departamento de Ciências Econômicas

METODOLOGIA PARA APURAÇÃO DE CUSTOS NO IEL/SC

RODRIGO NOHRA DE MORAES

Florianópolis, 2010

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS ECONÔMICAS
MONOGRAFIA - CNM 5420**

METODOLOGIA PARA APURAÇÃO DE CUSTOS NO IEL/SC

Monografia submetida ao Departamento de Ciências Econômicas na disciplina CNM 5420 – Monografia.

Por: Rodrigo Nohra de Moraes

Orientador: Prof. João Randolfo Pontes

Área de Pesquisa: Custos Industriais

Palavras-chave: 1) Custeio ABC
2) Atividades
3) Esforço de trabalho

Em 21/06/2010

Florianópolis, 2010

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS ECONÔMICAS**

A Banca Examinadora resolveu atribuir a nota 9,0 ao aluno Rodrigo Nohra de Moraes na disciplina CNM 5420 – Monografia, pela apresentação deste trabalho.

Banca Examinadora:

Prof. João Randolfo Pontes

Prof. Reginete Panceri

Prof. Eva Yamila Amanda da Silva Catela

SUMÁRIO

CAPTÍTULO 1 – INTRODUÇÃO	9
1.1 Contextualização do ambiente de mudanças das empresas	9
1.2 Objetivos	11
1.2.1 Objetivo Geral	11
1.2.2 Objetivos Específicos.....	11
1.3 Metodologia	11
1.4 Estrutura do Trabalho	13
CAPÍTULO 2 – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1 Considerações gerais	14
2.2 Conceitos básicos de custos	14
2.3 Métodos de custeio	18
2.3.1 Custeio por absorção ou tradicional.....	19
2.3.2 Custeio variável	22
2.3.3 Custeio baseado em atividades	24
CAPÍTULO 3 – ESTUDO DE CASO: IEL-SC	29
3.1 Histórico da Empresa	29
3.2 Características do negócio	30
3.2.1 Produtos.....	30
3.2.2 Processos de negócios.....	32
3.2.3 Sócios, mantenedores ou instituidores	34
3.2.4 Força de trabalho	34
3.2.5 Clientes e mercados	35
3.2.6 Fornecedores e insumos	36
3.2.7 Outras partes interessadas	37
3.2.8 Estrutura Organizacional.....	37
CAPÍTULO 4 – METODOLOGIA DE CÁLCULO DE CUSTOS NO IEL	38
4.1 Considerações gerais	38
4.2 Novo modelo de apropriação e cálculo de custos	39

4.2.1	Etapas do estudo de caso.....	39
4.2.2	Premissas importantes para realização do estudo de caso	39
4.2.3	Mapeamento dos objetos de custos.....	40
4.2.4	Mapeamento das Atividades	42
4.2.5	Mapeamento dos Direcionadores de Custos de 2º Grau.....	50
4.2.6	Mapeamento dos Recursos:.....	53
4.2.7	Mapeamento dos Direcionadores de Custos de 1º Grau	60
4.2.8	Consolidação do Modelo.....	61
4.3	Considerações Finais	74
CAPÍTULO 5 – CONCLUSÕES.....		76
REFERÊNCIAS.....		78
ANEXOS		81

LISTA DE FIGURAS

Figura 01:	Representação Gráfica (CF, CV e CSV).....	16
Figura 02:	Classificação de Custos.....	17
Figura 03:	Elementos Chave de um Sistema de Custos.....	19
Figura 04:	Custeio por Absorção.....	21
Figura 05:	Construção do Modelo (ABC).....	26

LISTA DE TABELAS

Tabela 01:	Portfólio IEL/SC.....	31
Tabela 02:	Processos de Negócio.....	32
Tabela 03:	Processos de Apoio ao Negócio.....	33
Tabela 04:	Nível de Escolaridade da Força de Trabalho.....	35
Tabela 05:	Principais Necessidades dos Clientes-Alvo.....	36
Tabela 06:	Principais Fornecedores e Insumos.....	36
Tabela 07:	Outra Partes Interessadas.....	37
Tabela 08:	Lista de Atividades ADF.....	43
Tabela 09:	Listas de Atividades GEO.....	45
Tabela 10:	Listas de Atividades REM.....	45
Tabela 11:	Lista de Atividades SUP.....	46
Tabela 12:	Lista de Atividades GEI.....	47
Tabela 13:	Lista de Atividades EST.....	48
Tabela 14:	Lista de Atividades REG.....	49
Tabela 15:	Formulário de Atividades.....	49
Tabela 16:	Formulário de Direcionadores de Custos de 2º grau (D2. M. 01).....	51
Tabela 17:	Formulário de Direcionadores de Custos de 2º grau (D2. M. 02).....	51
Tabela 18:	Formulário de Direcionadores de Custos de 2º grau (D2. M. 03).....	52
Tabela 19:	Formulário de Recursos.....	59
Tabela 20:	Formulário de Direcionadores de Custos de 1º grau (D1.S.01).....	61
Tabela 21:	Formulário de Direcionadores de Custos de 1º grau (D1.M.02).....	61
Tabela 22:	Consolidação do Modelo – Unidade Organizacional ADF.....	63
Tabela 23:	Consolidação do Modelo – Unidade Organizacional GEO.....	66

Tabela 24:	Consolidação do Modelo – Unidade Organizacional REM.....	67
Tabela 25:	Consolidação do Modelo – Unidade Organizacional SUP.....	68
Tabela 26:	Consolidação do Modelo – Unidade Organizacional GEI.....	69
Tabela 27:	Consolidação do Modelo – Unidade Organizacional EST.....	71
Tabela 28:	Consolidação do Modelo – Unidade Organizacional REG.....	73

RESUMO

MORAES, Rodrigo N.. **Metodologia para apuração de custos do IEL/SC**. 2010. 75 f.
Monografia (Graduação em Ciências Econômicas) - Universidade Federal de Santa Catarina,
Florianópolis.

O presente trabalho tem por objetivo apresentar a aplicação do sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) no Instituto Euvaldo Lodi de Santa Catarina – IEL/SC, proporcionando a essa instituição emissão de relatórios estratégicos e com menos imprecisões geradas pelo sistema de custeio atual. A fundamentação teórica priorizou o estudo das principais metodologias de apuração de custos, dentre as quais se ressalta o Sistema de Custeio por Absorção ou Tradicional, o Sistema de Custeio Variável ou Direto e o Sistema de Custeio ABC. Para o estudo de caso, optou-se pela utilização do sistema de custeio ABC devido à demanda da instituição de avaliar estrategicamente seus custos e à necessidade de alinhamento institucional com a Confederação Nacional da Indústria (CNI), sendo que esta possui um projeto estratégico em nível nacional da implantação desse método em todo o Sistema Indústria (Federações, SESI, SENAI e IEL). Os principais resultados foram os mapeamentos dos objetos de custos, das atividades, dos recursos e dos direcionadores de custo de 1º e 2º grau. A consolidação dessas análises proporcionará aos gestores do IEL/SC uma visão mais clara sobre a relação entre a força de trabalho e as atividades realizadas para obtenção dos resultados institucionais.

Palavras-Chave: custeio ABC, atividades e esforço de trabalho

CAPTÍTULO 1 – INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização do ambiente de mudanças das empresas

No início do século XX, o surgimento de um movimento científico-administrativo levou as organizações a se adaptarem a novas abordagens de controle e gerenciamento das atividades empresariais. A idéia essencial trazida pelo movimento focava-se na eficiência, obrigando, assim, os administradores e engenheiros a levantarem informações relacionadas aos custos de produção que possibilitassem maior clareza no processo e aumento da produtividade (GUERREIRO, 2006).

Nesse sentido, a manutenção dos custos e investimentos passou a assumir maior importância, sendo que as decisões relacionadas à fixação dos preços não eram mais dependentes dos empresários, com exceção daqueles que produziam produtos e /ou serviços que não precisavam passar pelo controle de órgãos fiscais, e daqueles detentores da hegemonia do mercado (ANJOS, 1998). O aumento da competitividade, juntamente à elevação do nível inflacionário, levou os administradores a um desafio constante para a permanência no mercado.

Segundo Kaplan e Cooper (1998), essa mudança no mundo dos negócios iniciada na década de 70, aliada ao desenvolvimento de novas tecnologias, demandava informações mais efetivas das organizações acerca do desempenho de seus processos, produtos, serviços, clientes, custos e atividades. Dessa forma, o novo contexto organizacional provocou a implantação de grandes inovações referentes ao uso das informações, tanto financeiras quanto não financeiras.

Outra conseqüência trazida pela transformação do mercado foi a transição de um processo de produção rígida (produção em massa) para um processo de produção mais flexível, passando-se a fabricar vários produtos diferenciados na mesma base produtiva. Tal alteração teve impacto direto na distribuição de custos das instituições. Gerou um aumento considerável no volume de custos indiretos, provocando, assim, distorções nas alocações de recursos por produto e dificultando a tomada de decisões estratégicas baseadas em custos mais próximos da realidade dos negócios.

Dessa maneira, a gestão econômica das empresas tornou-se bastante dinâmica e complexa, exigindo a utilização de relatórios capazes de informar os custos das empresas com precisão de valor e tempo. A emissão desses relatórios tinha a função de garantir aos gestores que seus processos de negociações e tomada de decisões estratégicas não arcassem com

prejuízos nas vendas de produtos ou serviços por fatores de mau balanceamento dos custos de produção

Porter (1982) reforça a importância da análise de custos como estratégias de competição para as empresas, citando que “a vantagem de custos é um dos dois tipos de vantagem competitiva que uma firma pode possuir.” Partindo do pressuposto que uma empresa diferenciadora precisa manter seus custos próximos ao da concorrência, os custos se tornam de vital importância para as estratégias de diferenciação da firma.

Johnson & Kaplan (1993) argumentam que os métodos de custeio atuais não fornecem informações precisas para a tomada de decisão e atendimento das expectativas das empresas, sendo que grande parte dos sistemas de custos tradicionais utiliza o rateio como forma de distribuição dos custos indiretos, tornando os resultados arbitrários e ineficientes para tomada de decisão.

Segundo Shank & Govindarajan (1997), a compreensão do comportamento dos custos possibilita o entendimento da interação complexa entre o conjunto de direcionadores de custo que ocorre em determinada situação. Dessa forma, a gestão estratégica de custos pode ser considerada uma análise de custos que parte de um contexto mais abrangente, no qual os dados estratégicos são visualizados de forma explícita, formal e consciente, permitindo, assim, a criação de estratégias geradoras de vantagens competitivas pelas empresas.

Leone (1983) afirma que uma gestão de custos é adequada quando seu objetivo encontra-se na maximização dos lucros, e torna-se eficaz quanto conquista naturalmente a liderança em custos. De acordo com o autor, essa é a estratégia competitiva que possibilita às empresas a permanência e a conquista de maiores fatias do mercado.

Diante desse contexto de transformações e mudanças no âmbito dos negócios e da conseqüente relevância atribuída pelas organizações às análises de custos, é que o presente trabalho de pesquisa foi desenvolvido. Buscou-se descrever os métodos de custeio tradicionais e, em especial, o Sistema de Custeio Baseado em Atividades. Dessa forma, procurou-se responder a seguinte questão: os modelos de apropriação de custos tradicionais e o sistema de Custeio Baseado em Atividades modificam a gestão estratégica e permitem o aumento da eficiência econômica?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Apresentar um modelo de gestão de custos para o Instituto Euvaldo Lodi de Santa Catarina – IEL/SC.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Analisar os principais modelos de gestão de custos disponíveis no mercado;
- Identificar o perfil e os produtos do IEL/SC
- Propor a utilização do sistema de apropriação de custos ABC (Custeio Baseado em Atividades)

1.3 Metodologia

Método é um instrumento do conhecimento que proporciona aos pesquisadores orientação geral e facilita planejar a pesquisa, formular hipóteses, coordenar investigações, realizar experiências e interpretar resultados (FACHIN, 2002). O método torna-se válido quando sua escolha baseia-se em dois motivos: a natureza do objeto ao qual se aplica e o objetivo que se tem em vista (SOUZA, 2004). Porém, o desenvolvimento de um trabalho de investigação científica requer a aplicação de uma metodologia específica ao caso em estudo e a elaboração de um projeto de pesquisa.

Gil (1990) define metodologia como sendo a exposição dos procedimentos usados com a pretensão de responder à pergunta formulada no projeto de pesquisa. Nesse sentido a metodologia não é um fragmento da pesquisa, ela precisa ser incorporada à própria investigação para a compreensão das soluções apresentadas, ou seja, ela é fundamental para a organização das idéias de como os fatos podem ser observados e tratados (SOUZA, 2004). Porter (1993) também destaca que é preciso fazer a pergunta certa ao se buscar uma explicação convincente para o fenômeno estudado.

O presente trabalho pode ser classificado como de natureza qualitativa, já que não busca enumerar ou medir os eventos estudados, tampouco busca empregar instrumentos estatísticos

para a análise dos dados. Ele parte das questões amplas para aquelas mais específicas. Dessa forma, também cabe ser considerado como um estudo de caso, pois, segundo Pontes (1998), permite fazer pesquisas empíricas com o objetivo de investigar fenômenos contemporâneos dentro de contextos de vidas reais, em situações em que as fronteiras entre o fenômeno estudado e o contexto não estão claramente definidos ou onde são constatadas múltiplas fontes de evidência.

O primeiro passo para a realização da atual pesquisa foi a definição de alguns parâmetros fundamentais como: i) a escolha do objeto de estudo: Custeio ABC; ii) o local do estudo: o IEL/SC; iii) o contexto: o processo de mudanças nas últimas décadas do dinamismo empresarial acarretando numa maior necessidade de informações para tomada de decisão .

Foram consultadas várias obras bibliográficas objetivando a composição de um referencial teórico para analisar a potencialidade da implantação de uma nova sistemática de apropriação de custos para o IEL/SC.

A monografia permeará os principais modelos de gestão de custos disponíveis no mercado, focando principalmente, para análise e desenvolvimento do estudo de caso, o Custeio ABC (Custeio Baseado em Atividades).

O estudo de caso será realizado conforme detalhamento abaixo:

- Planejamento do projeto;
- Definição da bibliográfica;
- Solicitação, a empresa, dos documentos necessários para o desenvolvimento do projeto;
- Identificação do perfil da Instituição;
- Identificação dos produtos e serviços fornecidos pelo IEL/SC
- Definir melhor forma de apropriação de custos para o IEL/SC
- Sugerir a utilização do sistema de custeio ABC.

A metodologia de Custeio ABC possibilita a alocação das despesas indiretas aos produtos e serviços e permite a identificação das atividades que agregam valor, contribuindo para a melhor análise dos processos de trabalho, eliminando desperdícios e otimizando o uso dos recursos. O desenvolvimento do método pode ser resumido em 4 (quatro) etapas:

- Identificação das etapas relevantes – levantar e analisar relevância de todas as atividades da empresa;
- Atribuição de custos às atividades – identificar os custos com as atividades relevantes;

- Identificação e seleção dos direcionadores de custos – identificar os direcionares que melhor estabeleçam a relação dos custos das atividades com o produto;
- Atribuição dos custos das atividades aos produtos – atribuir os custos das atividades aos produtos por meio de direcionares de custos.

1.4 Estrutura do Trabalho

Capítulo 1: No Capítulo 1 pode-se encontrar uma contextualização do ambiente de mudanças nas empresas, os objetivos (geral e específico) da pesquisa e a metodologia utilizada para análise dos dados e elaboração do estudo de caso.

Capítulo 2: No Capítulo 2 é apresentada a fundamentação teórica objetivando levantar os principais pontos e opiniões de pesquisadores em relação à análise de custos e principalmente abordar os mais importantes métodos e sistema de custeio.

Capítulo 3: No capítulo 3 é apresentado um levantamento do histórico do IEL/SC, abrangendo todas as partes interessadas (força de trabalho, acionistas, clientes, fornecedores, parceiros) que se relacionam com a empresa e as características do negócio (produtos e processos) que serão utilizadas na elaboração do estudo de caso.

Capítulo 4: Considerado pelo autor o principal capítulo, será elaborado um estudo de caso utilizando a teoria que estuda o modelo de custeio ABC. O estudo permeará por todas as áreas do IEL/SC com o objetivo principal de mapear suas atividades, objetos de custos, recursos e direcionadores de custos de 1º e 2º grau.

Capítulo 5: No capítulo 5 são apresentadas as conclusões obtidas com essa pesquisa, os benefícios da implantação do custeio ABC no IEL/SC e algumas recomendações e ponderações.

CAPÍTULO 2 – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Considerações gerais

Durante o período da Revolução Industrial, no século XVIII, a dificuldade de análise dos estoques obrigou os profissionais a moldarem a contabilidade financeira a essa nova realidade do mercado. Os mesmos critérios utilizados em empresas comerciais precisaram ser adaptados às empresas industriais, de forma que os valores que não integravam os gastos com compras dos bens passaram a ser separados dos valores de estoque.

“(...) passaram a compor o custo do produto os valores dos fatores de produção utilizados para sua obtenção, deixando-se de atribuir àqueles outros que na empresa comercial já eram considerados como despesas no período de sua incorrência; despesas administrativas, de vendas e financeiras.” (MARTINS, 2003, p. 20)

Ainda de acordo com Martins (2003), essa nova forma de avaliar os custos obteve êxito devido à necessidade surgida nas organizações de tornar as informações mais transparentes, o que, por sua vez, propiciou a criação de um padrão de avaliação por meio de auditores independentes, possibilitando a abertura de capital. Além disso, o sucesso pode ser atribuído ao advento do imposto de renda, o qual se pautou nos critérios estabelecidos pelo novo modelo de custos para definir o lucro a ser tributado.

A partir do histórico descrito, desenvolveu-se e moldou-se às novas tendências de mercado, por meio da criação de padrões para auditoria e tributação, servindo como auxílio aos gestores na tomada de decisão e contribuindo, dessa forma, para o controle das finanças organizacionais.

2.2 Conceitos básicos de custos

Pindyck & Rubinfeld (1999) afirmam que os administradores devem decidir como produzir, de acordo com determinada tecnologia de produção presente na empresa, tendo a possibilidade de combinar os insumos de diversas formas para a obtenção de uma mesma quantidade de produto.

“O objetivo básico da firma é a maximização dos seus resultados quando realiza sua atividade produtiva. Dessa forma, procurará sempre obter a máxima produção possível em face a utilização de certa combinação de fatores” (DIVA & VASCONCELLOS; 2004; p 172)

Quando se trata de custos, os contadores geralmente preocupam-se com os demonstrativos financeiros da empresa. Já os economistas tendem a focar o assunto em perspectivas futuras da organização, preocupando-se com as prováveis previsões de custos, com os critérios utilizados para a redução dos mesmos e, por conseguinte, com a lucratividade da empresa. Portanto, conforme Pindyck & Rubinfeld (1999), os profissionais da economia precisam visualizar os custos de oportunidade, ou seja, aqueles custos vinculados a oportunidades que poderão vir a ser desconsideradas em momentos nos quais a empresa não aplica os recursos disponíveis de forma rentável.

“O custo de oportunidade de um fator de produção corresponde ao melhor ganho que se poderia obter empregando-se esse fator em outra atividade que não a produção da firma. Por exemplo, o capital em caixa de uma empresa poderia ser destinado a alguma aplicação financeira gerando com isso um rendimento. Esse rendimento é o custo de oportunidade desse capital”. (VASCONCELLOS & OLIVEIRA; 1996; p. 142)

Ainda que os custos de oportunidade sejam menos visíveis, é fundamental considerá-los nas tomadas de decisões econômicas. Já os custos irreversíveis, embora mais aparentes na organização, deveriam ser deixados de lado nessas circunstâncias. (PINDYCK & RUBINFELD, 1999)

Quanto aos produtos fabricados, os custos poderão ser valorizados em função de certas medidas de consumo ou ainda de forma arbitrária, como rateios ou estimativas. Esse tipo de classificação, segundo Dubois (2006), é o mais utilizado em relação aos objetos de custo, isto é, os bens e/ou serviços produzidos pela empresa.

Determinada empresa, a curto prazo, pode ter alguns insumos fixos de produção e outros variáveis de acordo com alterações no processo produtivo. A soma dos custos fixos (CF) e dos custos variáveis define o custo total (CT).

“Em alguns ramos da indústria, é costume fazer uma primeira aproximação do custo total de produção de qualquer classe de bens, admitindo que sua cota nas despesas gerais da empresa é proporcional ao seu custo primário ou a folha de salários especialmente pagos para a sua produção. Fazendo-se depois correções a fim de acomodar casos como o de bens que requerem mais ou menos do que a cota média de espaço e de luz, ou o uso de dispendiosa maquinaria, e assim por diante”. (MARSHALL; 1982, p. 68)

Segundo Byrns & Stone (1996), os Custos Variáveis (CV) são aqueles incorridos quando a organização produz, oscilando proporcionalmente à variação do volume de produção em determinado período de tempo. Já os Custos Fixos (CF) “são a soma de todos os custos de

curto prazo que não estão relacionados ao nível de produção". Crepaldi (2009) complementa, afirmando que os custos fixos incorrem num determinado período de tempo, independente de aumentos ou diminuição, naquele período, do volume elaborado de produtos. Acrescenta ainda, os custos Semivariáveis ou Semifixos, os quais variam em função do volume de venda ou produção, mas não exatamente nas mesmas proporções.

Segue figura 01 com a representação Gráfica dos custos descritos acima:

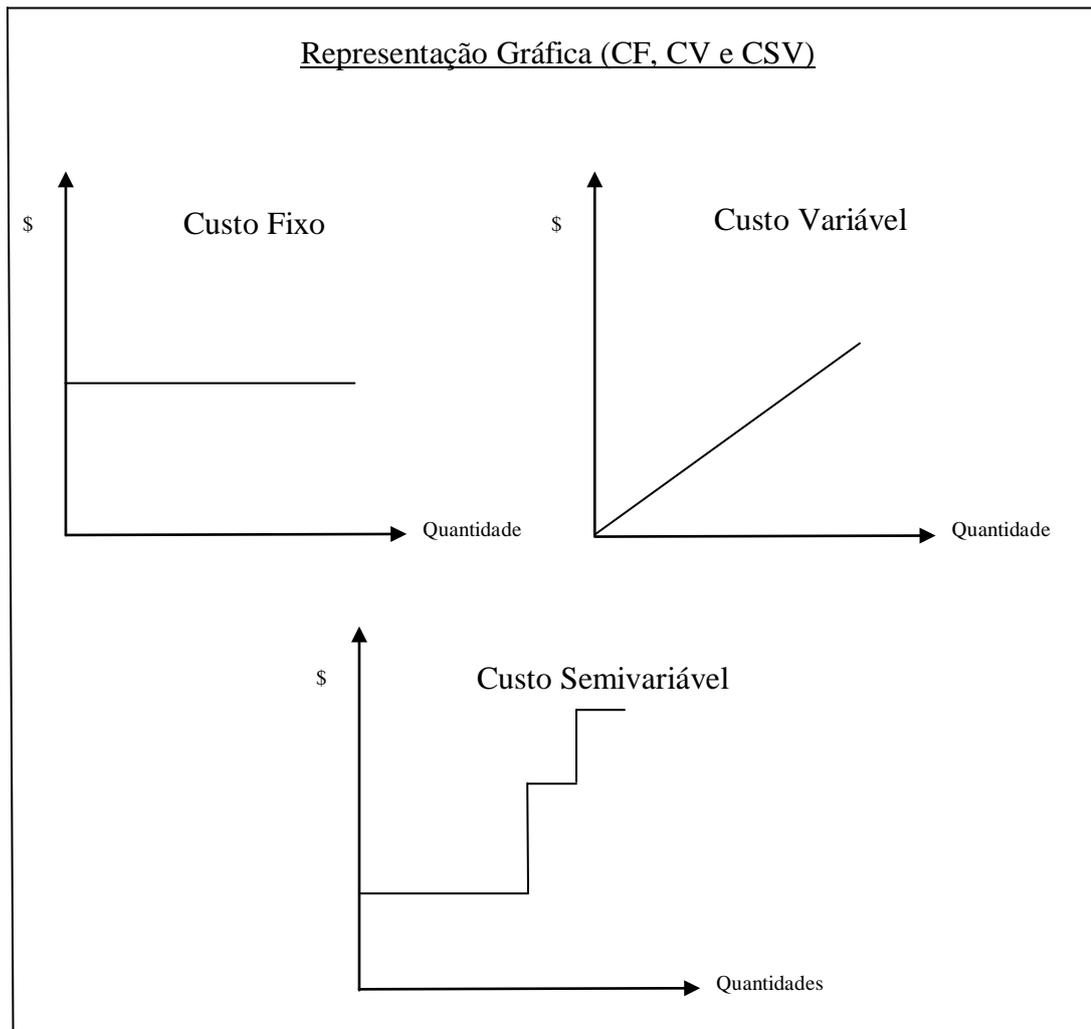


Figura 01 – Representação Gráfica (CF, CV e CSV)

Fonte: elaboração própria com base em Crepaldi (2009)

Outros custos de produção passíveis de análise, no curto prazo, são o custo marginal (CMg) e o custo médio (CMe). De acordo com Pindyck & Rubinfeld (1999), o custo marginal representa somente o aumento no custo variável gerado por uma unidade extra de produtos ($CMg = \Delta CV / \Delta Q = \Delta CT / \Delta Q$), sendo que o custo fixo não varia em função de alterações no nível de produção. O custo médio, por sua vez, é o custo relativo a uma unidade de produto. Dividindo-se os custos total, variável e fixo pelo produto total, é possível obter, respectivamente, os custos médios, variável médio e fixo médio. (PINDYCK & RUBINFELD, 1999)

Os custos também são classificados quanto a sua apropriação aos produtos (produtos fabricados). Nesse sentido, para Crepaldi (2009), os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos e variam com a quantidade produzida. Segundo o mesmo autor, os custos indiretos normalmente são apropriados via rateio, não oferecendo, assim, condições de se realizar uma medida objetiva, já que qualquer tentativa de alocação precisa ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária.

“Na prática, a separação de custos em diretos e indiretos, além de sua natureza, leva em conta a relevância e o grau de dificuldade de medição. Por exemplo, o gasto de energia elétrica (força) é, por sua natureza, um custo direto, porém, devido às dificuldades de medição do consumo por produto e ao fato de que o valor obtido por meio de rateio, em geral, pouco difere daquele que seria obtido com uma medição mais rigorosa, quase sempre é considerado como custo indireto de fabricação.” (CREPALDI; 2009; p. 08)

De acordo com Dutra (2009), seguindo tal classificação, os custos podem ser considerados indiretos quando é impossível alocá-los diretamente a cada unidade de acumulação no momento em que ocorrem, dependendo do rateio com forma de alocar a sua parcela. São custos diretos quando há possibilidade de apropriá-los às diversas funções dos custos no momento de sua ocorrência, sem que seja necessária a utilização de qualquer recurso posterior para a alocação.

Segue figura 02, resumo das classificações de custos.

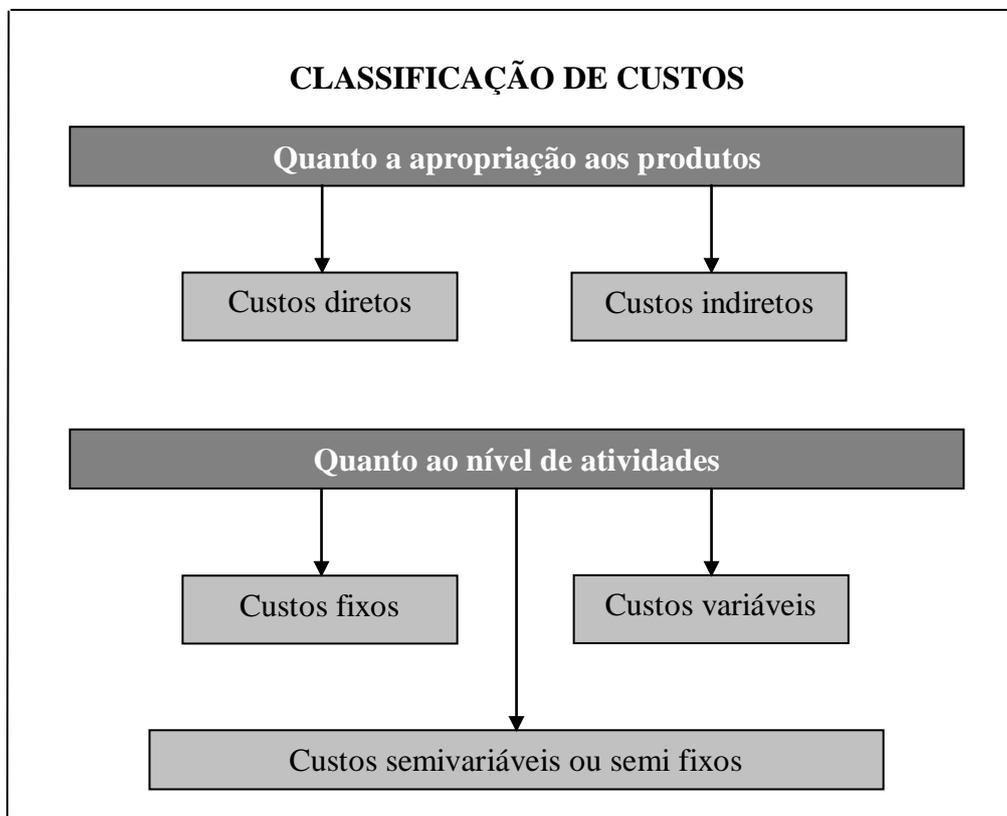


Figura 02 – Classificação de Custos
Fonte: Crepaldi (2009, p. 08)

Segundo Dutra (2009), os custos podem ser categorizados, ainda, em função das fases de sua ocorrência. Nessa classificação, são subdivididos em 6 estágios: custo básico, custo de transformação, custo direto primário, custos gerais ou indiretos, custo fabril e custos dos produtos vendidos.

- **Custo Básico:** é constituído pelo valor da matéria-prima ou do material consumido. Seu valor pode ser obtido por apropriação quando se exerce um controle permanente de estoques.
- **Custo de transformação:** é formado pela mão-de-obra e custos indiretos, sendo o total de recursos aplicados sobre o custo básico para transformá-lo em outro bem.
- **Custo direto ou primário:** representa a soma dos custos com matéria-prima ou material e da mão-de-obra.
- **Custos gerais ou indiretos:** são denominados gerais, e em sua grande maioria, são classificados como indiretos. Representam a soma de todos os custos ocorridos na produção e não classificáveis como material e mão-de-obra.
- **Custo fabril:** constitui-se a partir da soma dos três grupos (matéria-prima, mão-de-obra e custos gerais de fabricação) ou da soma dos custos básicos e de transformação. Representa o total de recursos alocados à disposição da área de elaboração de bens e serviços.
- **Custo dos produtos vendidos:** é constituído pelos produtos fabricados no período (transferidos para o estoque), referindo-se ao valor da quantidade efetivamente saída do estoque para a venda e podendo, ainda, contar com saldos remanescentes de períodos anteriores.

2.3 Métodos de custeio

Os métodos de custeio são processos de classificação, agrupamento, controle e apropriação dos gastos de uma empresa, qualquer que seja seu segmento de mercado, objetivando gerar informações de custeio de produtos e serviços.

Segue Figura 03 com elementos chave de um sistema de custos:

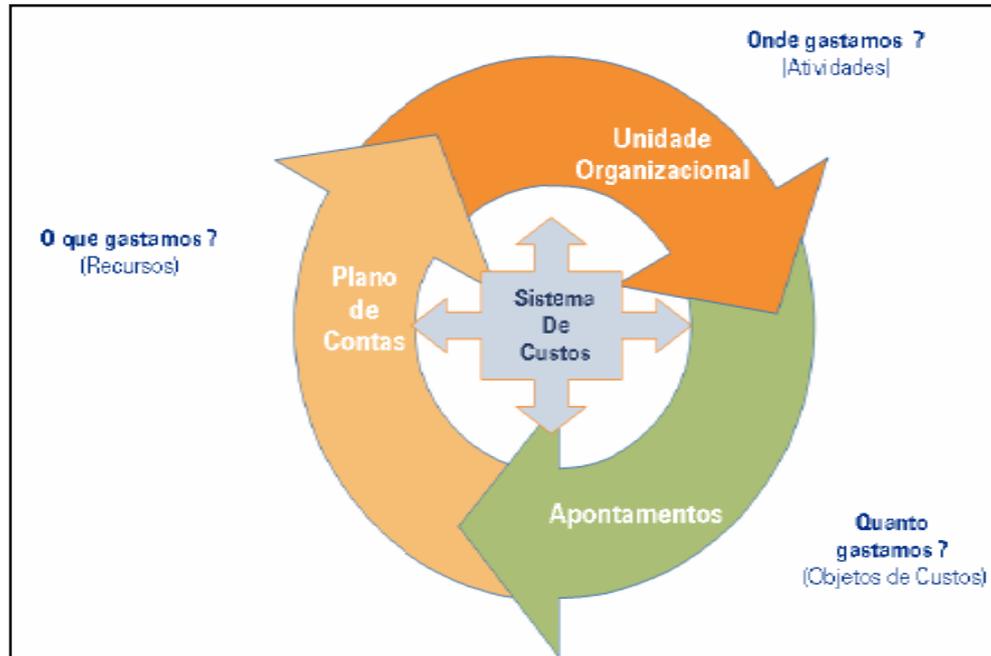


Figura 03 – Elementos Chave de um Sistema de Custos
 Fonte: Material KPMG

O método de análise de custos era bastante simplificado até a revolução industrial, e estava bem estruturado para as necessidades das empresas comerciais. A partir do início da industrialização, o modelo mercantilista precisou adaptar-se às novas demandas industriais. Padoveze (1997), baseando-se na classificação e comportamento dos custos e despesas, afirma que dois sistemas principais de custeio foram desenvolvidos: i) Custeio por absorção ou tradicional; ii) Custeio direto ou variável.

Ambos os métodos são considerados clássicos e preocupam-se essencialmente com a gestão dos custos indiretos. Distinguem-se quanto às informações gerenciais, de acordo com as necessidades da contabilidade de custos.

2.3.1 Custeio por absorção ou tradicional

O processo de evolução provocado nas organizações durante a Era Mercantilista, o qual atingiu seu ápice com a Revolução Industrial, passou a exigir informações contábeis mais consistentes. Diante dessa necessidade, surge o Sistema de Custeio Tradicional ou por Absorção, método advindo dos princípios contábeis vigentes naquele momento.

O custeio por absorção, segundo Crepaldi (2009; p 218) “é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade”. Consiste, inicialmente, na distinção entre custos e despesas. Posteriormente, dividem-se os custos em diretos e indiretos. Os custos

diretos (matéria prima e mão de obra, por exemplo) são atribuídos, conforme o próprio nome diz, de maneira direta aos produtos fabricados no período. Já os indiretos são separados sob alguma base de volume. De acordo com esse modelo de custeio, as despesas financeiras, administrativas e referentes às vendas são tratadas por período.

A forma de distribuição utilizada pelo custeio por absorção enfrenta um problema na forma de apropriar os custos indiretos, sendo que permite a possibilidade de se encontrarem valores diferentes de custos indiretos e, inevitavelmente, custos totais desiguais por produto. Esse fator acaba gerando informações distorcidas e propiciando análises inadequadas. Para atenuar essa dificuldade, é preciso analisar minuciosamente as alternativas de rateio e fazer a escolha que contém menor arbitrariedade possível. (Mauad & Pamplona, 2002).

Segundo Martins (2000), a departamentalização torna-se um meio de tornar mais adequada a distribuição dos custos indiretos de fabricação, no método de custos por absorção. Dessa forma, os custos indiretos passam a ser alocados em duas categorias: departamento de produção (ou departamento produtivo) e departamento de serviços (ou auxiliares). O primeiro promove alterações diretas sobre os produtos, apropriando custos aos mesmos. Já o segundo não tem acesso aos produtos e conseqüentemente não possui seus custos diretamente apropriados aos mesmos. É responsável pela prestação de serviços a outros departamentos, para os quais são transferidos os seus custos. Posteriormente ao rateio, ocorre a transferência ao departamento produtivo, que, por sua vez, realiza a distribuição dos custos aos produtos. Citam-se como exemplos os departamentos de controle de qualidade, manutenção e almoxarifado.

No processo de departamentalização, conforme já falado anteriormente, alguns departamentos (auxiliares ou de serviços) não recebem os produtos fisicamente. Como forma de resolver esse problema, são criadas hierarquizações dos departamentos de serviços. Assim, aqueles que obtiverem seus custos distribuídos não recebem o rateio de outros departamentos, sendo que o processo só é finalizado quando ocorre o rateio de todos esses custos, de modo que incidam nos departamentos produtivos e, em seguida, nos produtos.

Para Mauad & Pamplona (2002), no início dos processos contábeis industriais não havia relevância considerável aos custos fixos. Conseqüentemente, não eram estabelecidos critérios específicos de distribuição e alocação dos mesmos aos produtos fabricados pela empresa. Entretanto, o desenvolvimento industrial introduziu atividades diferenciadas e cada vez mais complexas, trazendo consigo a necessidade de apropriar os gastos fixos e indiretos aos custos variáveis ou diretos.

A adoção do sistema de custeio por absorção deve-se, principalmente, ao fato de estar de acordo com os princípios de contabilidade financeira vigentes naquele momento, ao

considerar todos os gastos industriais em relação ao produto. Nesse sentido, tal método surge para auxiliar as empresas no estabelecimento de preços dos seus serviços e produtos, além de atender as necessidades das mesmas nos processos de avaliação de estoque (elaboração de demonstrações financeiras e fiscais). Dessa maneira, todos os custos relacionados à fabricação (diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, estruturais ou operacionais) são atribuídos ao valor dos produtos. Tal metodologia possibilita que cada parcela de custo envolvida no processo de criação do produto seja absorvida na forma de rateio.

Quanto ao custeio por absorção, Leone (1983) argumenta que essa metodologia “é usada para identificar qualquer sistema de acumulação onde os custos fixos são aplicados à produção e incluídos nos estoques”. Segundo ele, o método aborda duas finalidades distintas:

- 1) Informações mais satisfatórias à gerência no que se refere ao estabelecimento dos preços de venda, fator que possibilita, a longo prazo, a recuperação de todos os custos.
- 2) Débitos de produção, estoques e custo dos produtos vendidos a todos os custos, visando atender às convenções de contabilidade aceitas pela grande maioria dos profissionais contadores.

Segue Figura 04 com a demonstração relativa ao processo de custeio por absorção:

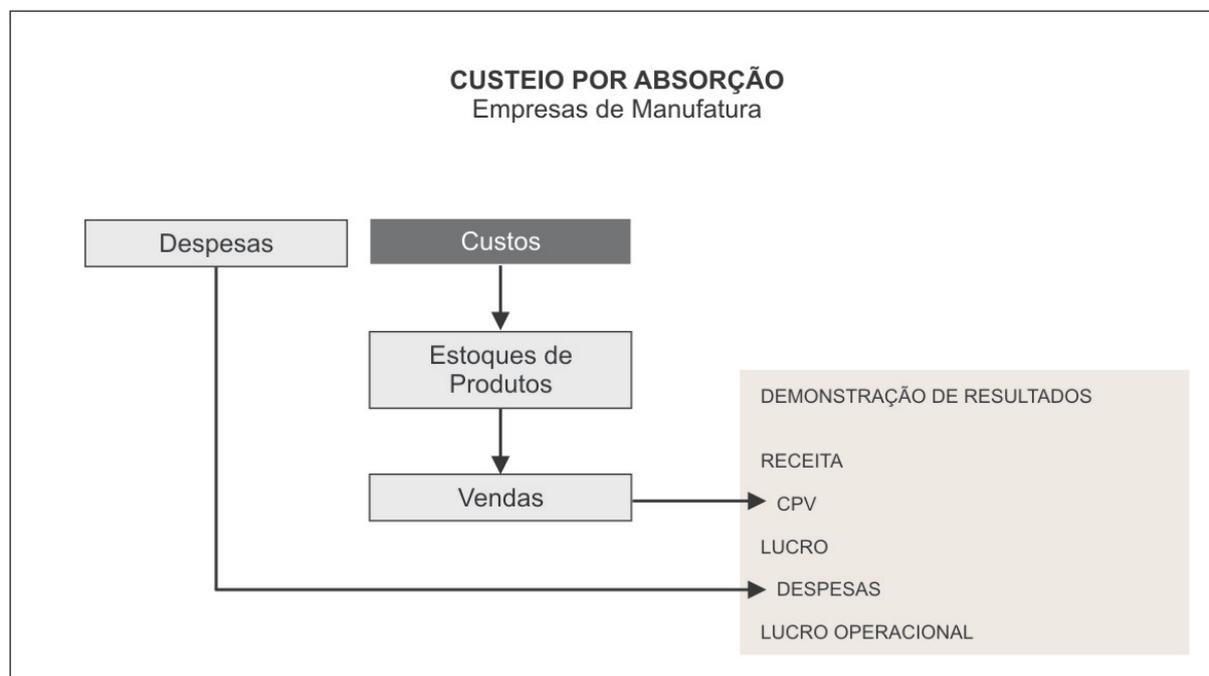


Figura 04 - Custeio por Absorção
Fonte: MARTINS (2003, p. 37)

Conforme se observa na figura, é necessário que os custos e despesas envolvidos nos processos sejam claramente definidos. Essa precisão é fundamental, pois tanto as despesas quanto os custos relativos à venda dos produtos são lançados de forma imediata, contra os resultados do período. Entretanto, os custos provenientes daqueles produtos ainda em elaboração ou prontos para a venda compõem o estoque dos mesmos e fazem parte do ativo.

Portanto, esse método de apropriação, embora não se mostre tão eficiente para fins gerenciais, especialmente quando se realizam rateios arbitrários, assume grande importância para a apuração de resultados e para o próprio balanço, quando se trata de avaliação de estoques.

No Brasil, esta metodologia é obrigatoriamente utilizada para fins de imposto de renda. Assim, a depreciação de equipamentos e outros imobilizados envolvidos no processo de produção são distribuídos aos produtos elaborados, de forma que só compõe as despesas quando ocorre a venda do produto.

2.3.2 Custeio variável

O custeio por absorção aloca todos os custos aos produtos elaborados. Martins (2001) afirma que esse tipo de apropriação enfrenta três problemas, a saber:

O primeiro diz respeito ao fato de que, independentemente do volume da produção, há custos fixos necessários para as operações e a capacidade instalada da organização, tais custos acabam não representando diferenças específicas no volume de produção.

Já o segundo problema refere-se à influência de alguns fatores na distribuição de custos fixos, os quais acabam tornando-a arbitrária e conseqüentemente criando vínculos não efetivos de cada custo ao seu devido produto. Isso provoca informações incorretas, as quais prejudicam a adoção de estratégias lucrativas pelo gestor.

O terceiro problema deve-se à relação errônea estabelecida entre o volume da produção e o rateio dos custos fixos. Geralmente, a diminuição dos custos fixos por unidade é atribuída exclusivamente ao aumento da produção, quando, na verdade, o custo varia também em função dos outros produtos fabricados pela empresa.

O custeio variável surge como forma de amenizar os problemas expostos, tendo como base a distinção entre as despesas de custos fixos (aqueles que se mantêm constantes independente do volume de produção e venda) e variáveis (aqueles que se alteram de maneira proporcional ao volume de produção e venda). Essa metodologia, no entanto, atribui aos produtos, além das despesas variáveis, apenas a parcela variável dos custos. Assim, os fixos são

alocados como despesas do período e, portanto, acabam por atuar de maneira indireta no resultado. Conseqüentemente, tanto o custo dos produtos acabados, na elaboração e na venda serão referentes somente aos custos variáveis. De acordo com Leone (1983), o custeio variável fornece vantagens capitais à tomada de decisão do administrador, à medida que apresenta de forma explícita a medida da margem de contribuição.

Uma das maiores contribuições fornecidas pelo método de custeio variável é a margem de contribuição, determinada pela distinção entre receita e soma de custo e despesas variáveis. Sua aplicação traz a vantagem de demonstrar com maior visibilidade a maneira como cada produto amortiza os custos fixos e, posteriormente, forma o lucro propriamente dito. Além disso, a margem de contribuição é um fator importante para as tomadas de decisões relativas ao “mix” de produção.

Leone (1983) fortalece esse entendimento e identifica algumas vantagens importantes na aplicação do custeio variável. Conforme já exposto, a primeira refere-se à margem de contribuição, sendo que a mesma disponibiliza meios de identificação de produtos, clientes, territórios e atividades, além de outros segmentos da organização, que apresentam maior rentabilidade. Pela natureza dos custos variáveis, há uma garantia de que os segmentos citados contêm os custos essenciais, à medida que torna impossível a redução ou eliminação desses custos. Partindo do pressuposto de que os custos referentes a determinado período devem ser debitados contra as rendas do mesmo, a segunda vantagem identificada por Leone (1983) diz respeito ao lucro periódico, ou seja, a produção em um período específico não afeta a contabilização do lucro neste período.

O custeio variável traz, ainda, outros benefícios importantes, que são o ponto de equilíbrio, a alavancagem operacional e a margem de segurança. O ponto de equilíbrio expõe a capacidade mínima com a qual a empresa deve atuar sem ter prejuízos. Pode ser representado de três formas distintas: ponto de equilíbrio contábil (a subtração entre custos e despesas totais das receitas produz um resultado nulo); ponto de equilíbrio econômico (a recuperação do capital investido também é considerada); e ponto de equilíbrio financeiro (a depreciação contida nos custos fixos é deduzida e a amortização das dívidas é somada). A alavancagem operacional realiza a medição do aumento do lucro em relação ao aumento da produção. Já margem de segurança representa um indicativo do valor máximo de redução da receita de uma empresa para que a mesma não tenha prejuízos.

Leone (1983) corrobora com os benefícios acima e reforça a idéia de que o custeio variável auxilia muito os gestores na tomada de decisão ao oferecer uma boa organização das informações, principalmente quando se trata dos seguintes fatores: determinação da contribuição

marginal por segmentos de distribuição, análise do ponto de equilíbrio e elaboração de orçamentos flexíveis. Quando o objetivo é planejamento, o custeamento variável possibilita a melhor identificação de alterações na lucratividade diante de mudanças no volume de produção ou venda de produtos, contribuindo na escolha de estratégias de compra ou fabricação de equipamentos, por exemplo.

É importante lembrar que o método de custeio variável não pode ser empregado para finalidades fiscais no Brasil, pois está em desacordo com os princípios da contabilidade vigentes no país. No entanto, as empresas podem aplicá-lo internamente, desde que ajustem os lançamentos devidos para aos critérios contábeis estabelecidos, mantendo, dessa forma, ao fim de cada período, a coerência das demonstrações das análises.

O fato de ambos os métodos de custeio descritos acima não contemplarem tanto benefícios quanto restrições, acaba possibilitando um dilema relativo à qual escolha seria mais eficiente ou se o correto seria utilizá-los de maneira complementar. Seguindo a evolução da economia, há, ainda, uma discussão a respeito da necessidade de outro sistema de custeio que venha a suprir a demanda gerada pelas mudanças econômicas.

2.3.3 Custeio baseado em atividades

Conforme afirma Porter (1992), a vantagem competitiva, no atual contexto econômico, encontra-se principalmente na diferenciação e no baixo custo dos produtos e/ou serviços. Dessa forma, o controle, a exatidão e a medição adequada de desempenho tornaram-se processos fundamentais, sendo que os métodos clássicos de custeio não propiciam um gerenciamento estratégico dos custos.

O progresso da economia ocasionou vários fenômenos, dentre os quais se destacam: avanços tecnológicos, desenvolvimento de novos e variados produtos e serviços, crescimento da competitividade, redução da mão-de-obra direta e dos custos contábeis, aumento dos custos fixos e diminuição da tecnologia da informação. Como consequência, esses fatores acabaram por gerar imprecisões cada vez mais evidentes nos sistemas de custeio tradicionais.

Um dos principais diferenciais do custeio baseado em atividades, que surge nos anos 80, é a possibilidade de gerar informações com maior exatidão a respeito do custo de produtos e/ou serviços, adquirindo grande importância nos processos de tomada de decisões estratégicas e aperfeiçoamento da organização. Kaplan & Cooper (1998), ressaltam que a técnica utilizada pelo ABC permite à gerência o uso dos recursos empresariais com maior coerência e eficiência.

Segundo Kaplan & Cooper (1998), o custeio baseado na atividade é uma técnica aplicável às empresas prestadoras de serviços, sendo que as mesmas acabam se deparando com problemas mais complicados que os enfrentados pelas indústrias, considerando-se que suas despesas são praticamente todas indiretas.

“As empresas de serviços têm exatamente os mesmos problemas gerenciais enfrentados pelas indústrias. Precisam do custeio baseado na atividade para associar os custos dos recursos que fornecem às receitas geradas pelos produtos e clientes específicos atendidos por esses recursos. Somente pela compreensão dessa associação e da ligação entre preços, recursos, uso e melhoria de processos, os gerentes podem tomar decisões eficazes quanto aos segmentos de clientes que desejam servir, os produtos que oferecerão aos clientes nesses segmentos, o método de fornecimento de produtos e serviços a esses clientes e, finalmente, a quantidade e o mix de recursos necessários para que tudo isso aconteça. Como praticamente todas as suas despesas operacionais são fixas, uma vez que o suprimento de recursos está comprometido, as organizações de serviços precisam das informações do ABC ainda mais do que as empresas de produção.” (KAPLAN R.S; COOPER R.; 1998; p. 249)

Kaplan & Cooper (1998) citam, ainda, que o custeio baseado na atividade oferece melhorias no *feedback* dos resultados econômicos atuais sobre a eficiência nos processos a gerentes e operadores, bem como, estimar as despesas operacionais de produtos, serviços e clientes.

Muitas vezes, diante da diversidade de produtos na mesma empresa, torna-se necessário alocar os custos indiretos adequadamente, permitindo que a carga de custo relativa a diferentes produtos possa ser distribuída de maneira mais lógica. Como forma de amenizar as distorções geralmente causadas pelo rateio arbitrário desses custos indiretos, surge o método ABC, mais apropriado à realidade atual e buscando um tratamento consistente da alocação de custos indiretos referentes a produtos e serviços.

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) abrange uma visão mais ampla da gestão de custos, servindo como uma importante ferramenta não apenas para o custeio de produtos, mas também para finalidades estratégicas da organização. Isso se deve, principalmente, ao fato do sistema ABC procurar o princípio da causa, rastreando o agente causador de determinado custo a fim de lhe atribuir o devido valor. Isso é feito, inicialmente, através de atribuições específicas de custos aos recursos referentes às atividades que os utilizaram, impedindo alocações arbitrárias.

“O desempenho das atividades é que desencadeia o consumo de recursos e que, portanto, merece ser observado e analisado cuidadosamente, com o objetivo de discriminar as atividades que adicionam o valor e as que não adicionam nenhum valor ao produto.” (NAKAGAWA; 1993; p. 38)

De acordo com Nakagawa (1995), os recursos de uma empresa não são consumidos pelos produtos que esta fabrica, mas pelas atividades que realiza. Os produtos, portanto, são conseqüências das atividades indispensáveis para sua fabricação e/ou comercialização, e o desenvolvimento dos mesmos se dá a partir dos anseios, necessidades e expectativas dos clientes.

É importante considerar, ainda, que os custos relativos à determinada atividade são aplicados aos serviços e produtos que criaram a demanda por essa atividade.

“Procedimento que mede os custos dos objetos, como produtos, serviços e clientes. O custeio baseado em atividades (ABC) atribui primeiro os custos dos recursos às atividades executadas pela empresa. A seguir, esses custos são atribuídos aos produtos, serviços e clientes que se beneficiaram dessas atividades ou criaram sua demanda.” (ATKINSON, A.A.; BANKER, R.D.; KAPLAN R.S.; YOUNG S.M.; 2000; p. 53).

Para facilitar o entendimento, segue abaixo figura 05, referente à construção do sistema de custeio ABC:



Figura 05 – Construção do Modelo (ABC)

Fonte: Material KPMG - “Manual de treinamento – Workshops Regionais”

Considerando atividade de acordo com o conceito descrito por Nakagawa (2001, p.42) como “um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”, conclui-se que existe um conjunto de tarefas necessárias para o desempenho de determinada atividade ou concretização de um processo.

Como o foco do Custeio baseado em Atividades encontra-se nos custos indiretos, que, em sua grande maioria, são alocados em áreas de apoio da organização, o processo de identificação de atividades específicas acaba tornando-se mais complexo, tendo em vista a multiplicidade de atividades que compõe tais áreas. Em empresas nas quais existem departamentos de custos definidos, há maior facilidade na especificação clara das atividades envolvidas, tarefa fundamental para a utilização do sistema ABC.

Corroborando com a afirmação, Martins (2001, p. 94) afirma que “a atribuição de custos às atividades deve ser feita da forma mais criteriosa possível” e acrescenta a importância de se estabelecerem prioridades de acordo com a seguinte ordem: alocação direta, rastreamento e rateio. Segundo o autor, na alocação direta, a relação é mais objetiva e evidente. No rastreamento, o estabelecimento de custos é feito a partir de uma relação de causa e efeito entre atividades envolvidas e geração de custo. Já o rateio é utilizado somente quando não puderem ser contempladas as alternativas anteriores.

“É neste contexto que se justifica a importância do “rastreamento” que o ABC faz das atividades mais relevantes de uma empresa, supostamente as que consomem a maior parte dos recursos da empresa e que são, geralmente, aquelas que se localizam nas áreas de engenharia, logística de armazenamento, movimentação, transporte e distribuição de materiais e produtos de inspeção, setups etc.”. (NAKAGAWA; 1995; p. 31)

Continuando sua argumentação Nakagawa (1995; p 31) reforça, “o rastreamento feito pelo ABC tem o significado de identificar, classificar e mensurar”. Primeiro analisando como as atividades consomem recursos e, depois como os produtos consomem as atividades de uma empresa.

O sistema ABC parte da seguinte ponderação: os objetos de custos consomem as atividades e, estas, por sua vez, consomem os recursos. Dessa forma, os objetos de custo são elaborados a partir das atividades, as quais despendem recursos e, portanto, geram custos, sendo o custo do objeto a parcela referente às atividades executadas para sua produção. Há necessidade de direcionadores de custos justos para garantir ao máximo a precisão dos dados.

De acordo com Martins (2001), o direcionador de custos de um produto “deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos utilizam as atividades.” Portanto, o sucesso na utilização do Método ABC relaciona-se diretamente à atribuição correta dos custos a determinado produto, ou seja, à escolha do melhor direcionador responsável por definir essa atribuição.

O referido autor classifica os direcionadores em dois tipos: de custos de recursos (direcionadores de 1º grau) e de custo de atividades (direcionadores de 2º grau). O primeiro direcionador é aplicado na identificação do consumo de recursos por meio de atividades, custeando tais atividades em relação aos recursos consumidos. O segundo, por sua vez, é responsável pela descrição e avaliação das atividades relativas aos produtos e serviços finais.

A principal limitação enfrentada pelo custeio baseado em atividades foi a não aceitação pelo fisco, fato que já vinha ocorrendo com outros métodos de custeio. De acordo com Kaplan & Cooper (1998), mesmo o ABC analisando os custos de maneira distinta dos métodos tradicionais, produzindo balanços e resultados desiguais, há como empregá-los de forma complementar.

Kaplan & Cooper (1998) sugere que o ABC seja utilizado como o sistema primário em elaborações de relatórios de custos e lucro e que outros métodos de custeio sejam aproveitados para as conciliações contábeis, cumprindo, assim, os princípios de contabilidade vigentes.

Diante do exposto pelos autores citados, a implantação eficaz do Custeio Baseado em Atividades deve partir de uma análise criteriosa do sistema de controle interno da organização, descrevendo-se os fluxos dos processos e estabelecendo-se funções claras e bem delimitadas. Esse método pode ser empregado com graus de especificidade diferentes, baseados, principalmente, no porte da empresa e em sua atividade fim, além da demanda de necessidades gerenciais.

CAPÍTULO 3 – ESTUDO DE CASO: IEL-SC

3.1 Histórico da Empresa

O Instituto Euvaldo Lodi de Santa Catarina, denominado doravante de IEL/SC, é uma entidade do Sistema Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (Sistema FIESC). Constituído sob a forma de sociedade civil sem fins econômicos, é uma entidade jurídica de direito privado, de caráter técnico-cultural e educacional, sendo regido pela lei e pelos seus estatutos.

O IEL/SC foi instituído em 1969 pela Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC) e pelos departamentos regionais do Serviço Social da Indústria (SESI/SC) e do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI/SC), na condição de núcleo regional do IEL Núcleo Central (IEL/NC). Recebeu o nome do idealizador e primeiro presidente da CNI, Euvaldo Lodi e foi criado com o objetivo de promover a interação universidade–indústria em nível regional, por meio da administração de estágios de alunos universitários nas indústrias. Em 1989, mediante reestruturação organizacional, passou a desenvolver projetos e serviços de apoio às empresas industriais do Estado, seguindo as diretrizes e os programas estabelecidos pelo IEL/NC.

Em 1994, por meio de reformulação estatutária, o IEL/SC passou a ter como função principal promover, estimular e articular a parceria entre indústrias, instituições de ensino/pesquisa e entidades governamentais, agindo como indutor e executor de projetos respaldados por estratégias estabelecidas por seu Conselho Consultivo. Essa ampliação de escopo contribuiu para tornar o IEL/SC uma referência para os demais núcleos regionais, na busca da consolidação de seu papel dentro do Sistema CNI e das Federações de Indústria de todo o país. Em conformidade com a linha de atuação acima descrita, o IEL/SC consolidou-se como a entidade do Sistema FIESC responsável pela articulação entre o setor produtivo, os agentes de fomento e as instituições de ensino e pesquisa.

Atuando no ramo de prestação de serviços para empresas, o IEL/SC opera como agente propulsor do desenvolvimento industrial, estabelecendo parcerias e fazendo com que as produções tecnológicas e intelectuais das instituições de ensino e pesquisa sejam viabilizadas nas indústrias, por meio dos negócios Gestão de Estágio e Gestão e Inovação. Para a implementação dos seus negócios, o IEL/SC conta com as áreas Estágio Responsável (EST) e Gestão e Inovação

(GEI) e, para prestar suporte à gestão dos negócios, com as áreas de apoio sendo Gestão Organizacional (GEO), Relações com Mercado (REM) e Administrativa e Financeira (ADF). Além das áreas de negócio e de apoio, o IEL/SC conta com as áreas integradas do Sistema FIESC, as quais prestam serviços de suporte comuns às entidades do sistema. Compõem o grupo de áreas integradas: Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), Núcleo de Gestão de Pessoas (NGP), Condomínio (CONDO), Diretoria Jurídica (JUR), Serviços de Transportes (TRA), Assessoria de Imprensa (IMP), Protocolo (PRO), Centro de Eventos do Sistema FIESC (CEV), Gestão Integrada de Mídia (MID), Engenharia (ENG), Controladoria e Auditoria (COA), Administração do Espaço Físico (EFI), Arrecadação (ARE) e Restaurante Funcional do Sistema FIESC.

A estrutura organizacional do IEL/SC é composta ainda pelos órgãos de gestão, constituídos pelas instâncias diretivas, como a Superintendência (SUP) e a Diretoria Administrativa e Financeira (DAF); além dos demais órgãos consultivos e deliberativos. Para atuar como interface constante entre a demanda e a oferta do conhecimento, o IEL/SC conta com uma sede principal, localizada em Florianópolis, e nove (9) unidades regionais, situadas nas cidades de Blumenau, Caçador, Chapecó, Criciúma, Itajaí, Jaraguá do Sul, Joinville, Lages e Luzerna, além de dois pontos de atendimento, localizados nas cidades de São Bento de Sul e Tubarão, extensões das Regionais de Jaraguá do Sul e Criciúma, respectivamente.

De acordo com a classificação do porte de empresa do Movimento Catarinense para Excelência (MCE), o IEL/SC é uma empresa de médio porte. As principais receitas do IEL/SC provêm das contribuições dos mantenedores, que designam até X% de suas receitas compulsórias, previstas em lei; da aplicação de recursos dos fundos de incentivos públicos e privados em pesquisas e projetos do efetivo interesse da economia e da sociedade e, das remunerações dos serviços prestados às empresas.

3.2 Características do negócio

3.2.1 Produtos

O portfólio do IEL/SC é composto por 08 produtos, organizados nas áreas EST e GEI, de acordo com o negócio realizado:

GESTÃO DE ESTÁGIO	
Produto	Descrição
Estágio Responsável	Levantamento das competências técnicas e comportamentais para as vagas ofertadas; orientação para adequação das atividades do estagiário à sua área de formação; seleção por competência; identificação dos perfis em banco de talentos próprio, qualificado e constantemente atualizado; realização de entrevistas pelo método de seleção por competência e adequação dos métodos de acordo com as necessidades da empresa; legalização; orientação jurídica; emissão de termo de compromisso de estágio (TCE) e aditivos; seguro 24 horas do estagiário com cobertura médico-hospitalar; gerenciamento da folha de pagamento e acompanhamento das atividades desenvolvidas pelo estagiário na empresa.
Estágio Customizado	Segue o desenvolvimento do produto Estágio Responsável, porém o Estágio Customizado é adaptado a contratos com necessidade exclusivas e de maior porte.
Capacitação para Supervisores de Estágio	Orientação aos gestores de recursos humanos e supervisores de estágio das empresas de todos os portes e segmentos quanto à condução das práticas de Gestão de Estágio, de acordo com a nova lei e com os objetivos de desenvolvimento empresarial. Contribui para que o programa de estágio das empresas atenda aos requisitos da legislação vigente e promova o equilíbrio entre líderes e liderados, de modo a criar boa referência profissional e pessoal para o estagiário.
GESTÃO E INOVAÇÃO	
Produto	Descrição
<i>Benchmarking Industrial</i>	Possibilita comparar o nível de competitividade de uma empresa em relação aos líderes mundiais do seu setor de atuação. O processo de análise é realizado levando em conta fatores-chave da empresa, como qualidade total, organização e cultura, desenvolvimento de novos produtos, gestão da inovação, produção enxuta, logística, meio ambiente, saúde e segurança. Foi desenvolvido numa parceria entre a <i>London Business School</i> e o <i>IBM Consulting Group</i> e vem sendo aplicado no Brasil, pelo IEL/SC, desde 1997. Atualmente tem um banco de dados mundial com mais de 1.200 indústrias, de diversos setores.
Programa de Qualificação de Fornecedores (PQF)	Objetiva aumentar a competitividade das principais cadeias produtivas de Santa Catarina, qualificando a rede de fornecedores das grandes empresas do Estado. O programa prevê a melhoria da interação entre empresa âncora e sua cadeia de suprimentos, elevando o grau de conectividade entre as empresas, desenvolvendo, assim, competências nos fornecedores em pontos considerados críticos para o sucesso da cadeia.
Elaboração de Projetos para Inovação	Consultoria especializada para elaboração de projetos de inovação voltados para o estabelecimento de parcerias e captação de financiamentos em organismos nacionais e internacionais, o que possibilita a transferência de tecnologias inovadoras, e a identificação de oportunidades de novos negócios.
Gestão da Inovação	Consultoria que oferece às empresas uma metodologia integrada que sistematiza o processo de inovar, desde a identificação de novas oportunidades, planejamento e gestão da inovação até o desenvolvimento de novos produtos.

Tabela 01 – Portfólio IEL/SC

Fonte: adaptado “Relatório da Gestão 2009”

3.2.2 Processos de negócios

Os produtos do IEL/SC são realizados seguindo processos de negócios devidamente mapeados, documentados e implementados com o auxílio do sistema de gestão da qualidade, implantado com base nos requisitos da NBR ISO 9001/2000. Os principais processos do negócio e de apoio são descritos nas tabelas 02 e 03, respectivamente.

PRINCIPAIS PROCESSOS DO NEGÓCIO	
Processos	Objetivo e Principais Etapas do Processo
Agenciamento de Estágio	<p><u>Objetivo:</u> Determinar o processo de realização de agenciamento de estágio.</p> <p><u>Principais etapas:</u> identificar as necessidades dos clientes, cadastrar empresas, firmar contratos de concessão de estágio com as empresas, receber oferta de vaga com o detalhamento do perfil desejado, realizar depuração da vaga (detalhamento do perfil), divulgar a vaga, realizar triagem (busca de estudantes adequados ao perfil), recrutar e selecionar o estudante, encaminhar candidato à empresa, estabelecer convênio com a instituição de ensino, emitir Termo de Compromisso de Estágio, realizar acompanhamento do estágio (verificar se atividades realizadas estão de acordo com o estabelecido e acompanhamento administrativo do estágio), realizar faturamento, avaliar a satisfação dos clientes.</p>
Realizar Capacitação	<p><u>Objetivo:</u> Determinar o processo de realização de Capacitações</p> <p><u>Principais etapas:</u> divulgar evento, planejar evento (conteúdo, prazos, responsabilidades e recursos), executar capacitação de acordo com o conteúdo programático, registrar execução por meio dos relatórios, avaliar a satisfação de clientes.</p>
Realizar Consultoria	<p><u>Objetivo:</u> Determinar o processo de realização de consultorias</p> <p><u>Principais etapas:</u> planejar serviço (atividades, prazos, responsabilidades e recursos), executar serviço de acordo com as metodologias específicas dos produtos, registrar a execução por meio dos relatórios, apresentar resultados ao cliente, avaliar a satisfação de clientes.</p>

Tabela 02 – Processos de Negócio

Fonte: adaptado “Relatório da Gestão 2009”

PRINCIPAIS PROCESSOS DE APOIO	
Processos	Principais Etapas do Processo
Elaborar, Atualizar e Acompanhar o Planejamento Estratégico	Definir as diretrizes, objetivos, metas e indicadores estratégicos, realizar reuniões de análise de desempenho, comunicar os resultados às partes interessadas.
Gerenciar e Negociar Solicitações de Clientes, Propostas e Contratos	Receber a solicitação do cliente, planejar o serviço, elaborar o orçamento, gerar a proposta, firmar o contrato.
Identificar Oportunidades de Negócio e Necessidades do Cliente	Identificar e entrar em contato com a empresa ou grupo empresarial, propor, programar e realizar visita à empresa, apresentar o produto, registrar relatório de visita.
Aquisição – Itens Críticos	Identificar as necessidades e requisitos do item a ser adquirido, analisar as aquisições, fazer a cotação de preço, escolher o fornecedor, aprovar a compra, efetuar a aquisição.
Aquisição - Licitação	Identificar necessidades de aquisição via processo de licitação, definir a modalidade de licitação e encaminhar a licitação conforme as exigências legais.
Contratação e Avaliação de Consultoria Externa (TCN PP 016)	Definir os requisitos e identificar a consultoria a ser contratada, cadastrar o consultor, negociar e assinar a ordem de serviço, monitorar a execução e avaliar o consultor.
Treinamento e Desenvolvimento	Identificar as necessidades de treinamento/desenvolvimento, analisar as solicitações do Levantamento das Necessidades de Treinamento (LNT), aprovar as solicitações, gerar o Programa Anual de Treinamento (PAT) e realizar os treinamentos, controlar a execução do PAT.
Avaliação da Satisfação de Clientes	Identificar o cliente a ser avaliado, aplicar o questionário de avaliação, realizar análise das informações recebidas, tabular, analisar os dados consultados, apresentar os resultados.
Auditorias Internas da Qualidade	Elaborar o plano anual de AIQ, identificar a AIQ a ser realizada, agendar, preparar o relatório e realizar a AIQ, controlar sua realização, realizar análise crítica.
Reclamação de Clientes	Identificar a reclamação, registrar e realizar sua análise, emitir relatório de não-conformidade, definir ação corretiva, responder ao cliente, implementar a ação corretiva e realizar o controle das não-conformidades.
Ação Corretiva	Identificar a necessidade de implementação de ação corretiva, registrar não-conformidade, verificar sua procedência, planejar a ação corretiva, implementar e verificar sua efetividade e fazer sua análise crítica.
Ação Preventiva	Identificar a necessidade de implementar ação preventiva, registrar ação preventiva, verificar sua procedência, fazer seu planejamento e implementação, verificar a efetividade e fazer sua análise crítica.
Planejamento da Qualidade	Realizar o planejamento gerencial e operacional do sistema de gestão da qualidade, verificar processo de aquisições de itens críticos, tratar produto/serviço não-conforme,

	controlar processos, detectar necessidades de ações preventivas, corretivas ou de melhoria, implementar essas ações, realizar gestão do sistema da qualidade, divulgar resultados.
Segurança de Dados	Realizar <i>Backups</i> , gerenciar sistema de Antivírus e anti- <i>spyware</i> .
Controle de Documentos	Definir o documento a ser elaborado ou revisado, solicitar código e definir estrutura do novo documento, digitar, editar e enviar o documento para consenso. Consensar, aprovar e publicar o documento.
Desenvolver Produtos	Identificar, avaliar e analisar viabilidade da idéia, realizar o planejamento do desenvolvimento do produto, desenvolver e fazer a aplicação piloto, lançar produto.
Elaboração e Execução do Orçamento	Elaboração, análise e negociação da proposta orçamentária, apresentar orçamento na reunião de Diretorias, implementar orçamento, realizar acompanhamento mensal e trimestral.
Reunião do Conselho Técnico	Consolidar pauta de reunião, moderar a reunião, elaborar a ata, definir responsáveis e prazos para as deliberações, gerenciar os resultados das deliberações, publicar e divulgar a ata e seus documentos completos.

Tabela 03 – Processos de Apoio ao Negócio

Fonte: adaptado “Relatório da Gestão 2009”

3.2.3 Sócios mantenedores ou instituidores

Conforme artigo 6º do estatuto do IEL/SC, o quadro social da organização é composto pelas três entidades que o constituíram e o mantêm, a saber: FIESC, SESI/SC e SENAI/SC, denominados associados fundadores e referenciados como mantenedores.

As principais necessidades e expectativas dos mantenedores consistem em: foco na indústria, retorno financeiro e/ou institucional dos projetos, atuação conjunta SESI/SC, SENAI/SC e FIESC e, complementaridade de ações, quando aplicável.

3.2.4 Força de trabalho

O IEL/SC denomina sua força de trabalho como colaboradores, sendo composta por funcionários, bolsistas e estagiários. Em julho de 2009, conta com um conjunto de oitenta e sete (69) colaboradores, apresentados na tabela 04, por modalidade contratual e nível de escolaridade:

NÍVEL DE ESCOLARIDADE DA FORÇA DE TRABALHO					
Escolaridade	Funcionários ¹	Bolsistas ²	Estagiários ³	Total	
Doutores	02	-	-	02	2,30%
Doutorandos	01	-	-	01	1,15%
Mestres	03	-	-	03	3,45%
Mestrandos	01	02	-	03	3,45%
Especialistas	10	-	-	10	11,49%
Graduados	29	-	-	29	33,33%
Graduandos	21	-	24	45	51,72%
Total	67	02	24	87	100,00%

(1) **Funcionários**: contratados pela CLT; (2) **Bolsistas**: possuem bolsa de órgãos de fomento advinda da elaboração de projetos gerenciados pelo IEL/SC, sem vínculo empregatício; (3) **Estagiários**: possuem bolsa de estágio e sem vínculo empregatício.

Tabela 04 – Nível de Escolaridade da Força de Trabalho

Fonte: adaptado “Relatório da Gestão 2009”

3.2.5 Clientes e mercados

Os clientes do IEL/SC são pessoas jurídicas de caráter público ou privado; do ramo industrial, comercial, de serviços, entidades de classes e empresas públicas; de pequeno, médio e grande porte; localizados no país. As principais necessidades dos clientes-alvo são apresentadas na tabela 05, agrupadas por produtos e por perfil de clientes:

PRINCIPAIS NECESSIDADES DOS CLIENTES-ALVO		
Produtos	Perfil dos Clientes	Principais Necessidades / Requisitos
<i>Benchmarking</i> Industrial, Programa de Qualificação de Fornecedores, Elaboração de Projetos para Inovação e Gestão da Inovação.	Pequenas, médias e grandes indústrias	Marca confiável, preço subsidiado, suporte diferenciado, identificação de oportunidades, informações comparativas do setor de atuação, capacitações, competência na articulação universidade-indústria.
Estágio Responsável, Estágio Customizado e Capacitação para Supervisores.	Pequenas, médias e grandes empresas (comércio, indústria e serviços)	Prazo de encaminhamento no processo de seleção, suporte customizado, melhores estagiários, seguro diferenciado, atendimento às normas legais.

Tabela 05 – Principais Necessidades dos Clientes-Alvo
Fonte: adaptado “Relatório da Gestão 2009”

3.2.6 Fornecedores e insumos

Os fornecedores do IEL/SC são classificados de acordo com o tipo de aquisição e grau de impacto no negócio (nível de criticidade).

Os principais tipos de fornecedores, considerando o nível de criticidade, e respectivos insumos fornecidos para o IEL/SC são apresentados na tabela 06, considerando os dados financeiros referentes ao ano de 2008.

PRINCIPAIS FORNECEDORES E INSUMOS		
Tipos de Fornecedores	Principais Insumos	Valor estimado (R\$)
A	Assessoria e Consultoria	105.288,47
B	Máquinas e Equipamentos	44.927,89
B	Equipamentos de Informática	18.471,00
B	Serviço de Comunicação (cópias)	25.947,31
B	Serviço de limpeza e conservação	42.785,61
B	Serviço de instalação e manutenção	8.659,82

Tabela 06 – Principais Fornecedores e Insumos
Fonte: adaptado “Relatório da Gestão 2009”

Para as compras efetuadas com recursos de órgãos de fomento, o IEL/SC realiza licitações seguindo a lei nº 8.666/93. Para as demais compras, é utilizado o processo licitatório de acordo com os valores limites definidos no Manual Financeiro.

3.2.7 Outras partes interessadas

O IEL/SC considera como outras partes interessadas as instituições que estabelecem relações de parceria com a organização, denominadas doravante de parceiros. As principais necessidades dos principais parceiros do IEL/SC estão descritas na tabela 07.

OUTRAS PARTES INTERESSADAS	
Parceiros	Principais Necessidades
IEL/NC e CNI	Alinhamento ao Planejamento Estratégico do Sistema Indústria, implementação de produtos e programas nacionais da Rede IEL.
Órgãos de Fomento	Proximidade com a indústria, competência na gestão de projetos, capacidade de articulação e trabalho em rede, transferência de conhecimento para o setor privado, fortalecimento da marca IEL/SC.
Ministério Público e DRT	Atendimento aos requisitos legais do estágio.
Instituições de ensino e pesquisa	Valorizar a formação do aluno, atuar dentro da legalidade, acesso à indústria. Gerenciamento físico e financeiro dos projetos de inovação.
Alunos de nível médio, técnico e superior	Retorno do processo seletivo, adequação do perfil à vaga, acompanhamento do plano de trabalho, cumprimento da legislação vigente.

Tabela 07 – Outra Partes Interessadas
Fonte: adaptado “Relatório da Gestão 2009”

3.2.8 Estrutura Organizacional

O sistema de liderança no IEL/SC é exercido segundo uma estrutura organizacional composta por: Assembléia Geral, Conselho Consultivo, Conselho Fiscal, Diretoria, Superintendência, Diretoria administrativa e Financeira, Conselho Técnico, e coordenação das áreas negócios e de apoio, conforme apresentado no Organograma do IEL/SC (Anexo 1 – Organograma Funcional).

CAPÍTULO 4 – METODOLOGIA DE CÁLCULO DE CUSTOS NO IEL

4.1 Considerações gerais

Para efeito de desenvolvimento deste estudo de caso, optou-se pela implantação do sistema de apropriação de custos denominado “ABC - *Activity Based Costs*” (Custeio Baseado em Atividades), o qual vem sendo incorporado nas análises econômicas e aplicado num grande número de empresas.

Desenvolver um modelo Conceitual de Apuração de Custos para o IEL/SC propiciará uma gestão mais eficaz do negócio, por meio de análise das atividades realizadas e conseqüente apropriação aos produtos e serviços, visando, assim, o uso eficiente e transparente dos recursos próprios e compulsórios.

Após a implantação do modelo, pode-se gerar aos gestores do IEL/SC análises não apenas sobre composição dos custos reais de seus produtos e serviços, mas também outros benefícios, a saber:

- O aperfeiçoamento das projeções utilizadas nos processos de planejamento estratégico e operacional;
- A visão dos processos realizados em cada unidade organizacional;
- A avaliação da eficiência e da eficácia com que são geridos os recursos disponibilizados;
- O uso eficiente dos recursos;
- Os resultados financeiros e sociais gerados;
- A projeção de produtos e serviços que correspondam às expectativas da indústria através do uso consciente e transparente dos recursos próprios e compulsórios.

Para o levantamento das informações e conseqüente elaboração do estudo de caso, foram realizadas 6 (seis) etapas de trabalho, a saber: Mapeamento dos objetos de custos; Mapeamento das atividades; Mapeamento dos direcionadores de 2º grau; Mapeamento dos recursos; Mapeamento dos direcionadores de 1º grau; Consolidação do modelo.

Considerando o elevado número de atividades e recursos levantados no estudo de caso, o presente trabalho não contemplará os dossiês (dicionários) de atividades e recursos. As análises serão focadas nos custos e na forma como estes são apropriados aos produtos do IEL/SC.

4.2 Novo modelo de apropriação e cálculo de custos

A metodologia de Custeio Baseado em Atividades parte do princípio que os Objetos de Custos (exemplo: produtos e serviços) consomem atividades. Portanto, para que o IEL/SC ofereça seus produtos e serviços, é necessário que execute uma série de atividades, que dependem, para que essas sejam executadas, do consumo de recursos. Os recursos são apropriados às atividades através de direcionadores de custos de 1º grau, apurando-se os custos por atividades. Posteriormente, os custos das atividades são apropriados aos objetos de custos através de direcionadores de custos de 2º grau, calculando-se os custos por produtos e serviços.

4.2.1 Etapas do estudo de caso

- Mapeamento dos objetos de custos;
- Mapeamento das atividades;
- Mapeamento dos direcionadores de custos de segundo grau;
- Mapeamento dos recursos;
- Mapeamento dos direcionadores de custos de primeiro grau;
- Consolidação do Modelo.

4.2.2 Premissas importantes para realização do estudo de caso

- Listas extensas de atividades elevam a complexidade para o apontamento do esforço de trabalho, podendo diminuir a precisão das apropriações de custos;
- Atividades com mesmos direcionadores e com mesmo objeto de custo podem ser agrupadas;
- Os direcionadores devem ser números de fácil mensuração;
- Os custos devem ser apropriados até onde for possível, determinando um direcionador justo e adequado;
- Os custos das atividades não passíveis de apropriação para objetos de custos devem ser apropriadas para as “atividades operacionais da área”, com base no percentual de esforço de trabalho;
- Estagiários e Bolsistas não serão considerados para o apontamento do esforço de trabalho na fase de implantação.

4.2.3 Mapeamento dos objetos de custos

Os objetos de custos (tudo o que a empresa deseja custear) foram definidos em quatro níveis (IEL/SC, áreas de negócio, processos de negócio e produtos), os quais serão demonstrados a seguir por meio do dicionário de objetos de custos do IEL/SC:

4.2.3.1 Objeto de Custo Nível I (IEL/SC):

- IEL/SC: Contribuir para o desenvolvimento sustentável da indústria catarinense, promovendo o aperfeiçoamento da gestão, a capacitação empresarial, a inovação e a interação entre instituições de ensino/pesquisa e empresas

4.2.3.2 Objetos de Custo Nível II (Áreas de Negócio):

- Estágio Responsável: promover o fortalecimento da atuação do IEL/SC na oferta de programas de estágio, que integram empresas, instituições de ensino e estudantes, com o objetivo de contribuir com a descoberta de novos talentos pelas empresas e a formação dos estudantes.
- Gestão e Inovação: auxiliar as empresas na ampliação de seu potencial inovador, direcionando seus investimentos, identificando parcerias, gerenciando seus projetos, captando recursos para investir em inovação, analisando e desenvolvendo a cadeia produtiva na qual a empresa está inserida e capacitando as pessoas a pensar e agir de maneira inovadora.

4.2.3.3 Objetos de custo nível III (Processos de Negócio):

- Agenciar Estágios: processo que define as etapas para a realização dos seguintes produtos: Estágio Responsável e Estágio Customizado;
- Realizar Consultoria: processo que define as etapas para a realização dos seguintes produtos: Gestão da Inovação, Benchmarking Industrial, Elaboração de projetos de inovação e PQF;
- Realizar Capacitações: processo que define as etapas para realização dos seguintes produtos: Capacitação de Supervisores de Estágio e Capacitação em Gestão da Inovação.

4.2.3.4 Objeto de Custos Nível IV (Produtos):

- Estágio Responsável: obedecendo a legislação vigente, proporciona o melhor aproveitamento do relacionamento entre estagiários e empresas;
- Estágio Customizado: obedecendo a legislação vigente, proporciona o melhor aproveitamento do relacionamento entre estagiários e empresas (foco em contratos customizados e com necessidades específicas dos clientes);
- Capacitação de Supervisores de Estágio (In company e curso aberto): contribui para que o programa de estágio das empresas atenda aos requisitos da legislação vigente e promova o equilíbrio entre líderes e liderados, de modo que o supervisor de estágio se constitua como uma boa referência profissional e pessoal para o estagiário.
- Benchmarking Industrial (BMK): ferramenta que permite comparar o nível de competitividade de uma empresa em relação aos líderes mundiais do seu setor de atuação;
- Programa Desenvolvimento da Cadeia de Suprimentos (PQF): objetiva aumentar a competitividade das principais cadeias produtivas de Santa Catarina, qualificando a rede de fornecedores das médias e grandes empresas do Estado. O programa prevê uma melhoria na interação entre a empresa âncora e sua cadeia de suprimentos, elevando o grau de conectividade entre as empresas e desenvolvendo, dessa forma, competências nos fornecedores em pontos considerados críticos para o sucesso da cadeia;
- Gestão da Inovação: a área de Gestão e Inovação do IEL/SC oferece às empresas uma metodologia integrada que sistematiza o processo de inovar, identificando novas oportunidades, realizando o planejando e a gestão da inovação e o desenvolvimento de novos produtos.
- Elaboração de Projetos de Inovação: o IEL/SC oferece assessoria especializada às empresas na elaboração de projetos de inovação voltados para o estabelecimento de parcerias e captação de financiamentos em organismos nacionais e internacionais, possibilitando a transferência de tecnologias inovadoras e a identificação de oportunidades de novos negócios.
- Capacitação em Gestão da Inovação (In company e curso aberto): objetiva organizar a empresa para o processo da inovação tecnológica de maneira global. O curso demonstra em detalhes a implementação completa da metodologia de gestão da

inovação desenvolvida pelo IEL/SC, em parceria com a Universidade Federal de Santa Catarina.

Com o objetivo de facilitar o entendimento referente ao inter-relacionamento dos objetos de custo, foi elaborada uma tabela de correlação entre os mesmos (Anexo 2 – Inter-Relacionamento dos Objetos de Custos).

4.2.4 Mapeamento das Atividades

A etapa de mapeamento das atividades realizou-se com a colaboração dos coordenadores de área e principais colaboradores envolvidos na execução dos processos de negócio e apoio ao negócio.

As Atividades foram definidas de acordo com sua relevância na operação dos processos da instituição. Em função do número elevado de informações gerenciais apontadas/trabalhadas, a descrição das mesmas foi realizada sem detalhes excessivos, de modo a não inviabilizar o custo de implantação.

As atividades descrevem o que a organização faz, a maneira como o tempo é gasto e os resultados alcançados. Resumidamente, é a combinação de pessoas, tecnologias, insumos e processos para gerar determinado produto/serviço. Como exemplos, citam-se: recrutar e selecionar, gerenciar contratos, desenvolver projetos internos, realizar contas a pagar, gerir processos de áreas meio e integradas, assessorar a presidência da federação, etc.

A seguir, são apresentadas as tabelas de atividades, separadas por área da instituição:

Atividades – Área Administrativa e Financeira (ADF)		
Código	Atividade	Descrição
ADF 01	Realizar Contas a Pagar	Realizar contas a pagar, conferir e aprovar pagamentos, inserir informações no sistema de gestão, conciliar, relacionar-se com bancos, reembolsar despesas a funcionários.
ADF 02	Realizar Contas a Receber	Lançar, conferir e monitorar as contas a receber, dar baixa de títulos no sistema de gestão, conciliar.
ADF 03	Realizar Controle de Caixa	Controlar o fluxo de caixa e o fundo fixo.
ADF 04	Gerenciar as aplicações financeiras	Aplicar e controlar os recursos financeiros, conciliar saldos e movimentações.
ADF 05	Gerenciar e controlar fluxo de caixa	Controlar e projetar as entradas e saídas de caixa.
ADF 06	Realizar e controlar operações bancárias	Aplicar, investir e controlar os recursos financeiros, conciliar os saldos e movimentações, negociar as taxas bancárias e buscar os melhores produtos oferecidos pelo banco.
ADF 07	Controlar e realizar faturamento para clientes	Emitir notas fiscais e de faturamento referentes a serviços prestados (Ex.: taxas administrativas do estágio, repasses de bolsas, taxas de repasse) e gerir a inadimplência.
ADF 08	Executar e gerenciar repasse de bolsas de estágio	Gerenciar, controlar e executar os processos de pagamento dos estagiários: calcular as bolsas, validar das informações com o cliente, enviar informações de pagamento para o Financeiro.
ADF 09	Administrar Almoxarifado	Controlar a entrada e saída de produtos, realizar inventário.
ADF 10	Comprar	Adquirir bens e materiais.
ADF 11	Realizar Compras através de Licitações	Adquirir bens e materiais por meio de licitações.
ADF 12	Realizar e gerenciar avaliação de fornecedores	Realizar e gerenciar avaliação de fornecedores.
ADF 13	Gerenciar Contratos	Gerir e monitorar os contratos prestados por terceiros (prazos, valores).
ADF 14	Elaborar Relatórios	Produzir relatórios gerenciais, de gestão e desempenho com as principais atividades da Entidade.
ADF 15	Elaborar Orçamento	Elaborar o orçamento anual, prestar contas, realizar retificação, suplementação e transposição orçamentária.
ADF 16	Monitorar Orçamento	Acompanhar a execução orçamentária.
ADF 17	Gerenciar Bens Patrimoniais	Administrar os bens patrimoniais, Manter a segurança dos bens, receber e identificar o patrimônio, realizar tombamento (registro) e distribuição do bem patrimonial.

ADF 18	Gerenciar contratos de comodato	Controlar e acompanhar os contratos referentes à compra de equipamentos/bens/patrimônio com recursos de convênio e utilizados pela entidade sob comodato.
ADF 19	Realizar Fechamento Mensal	Apurar resultados mensalmente.
ADF 20	Reconciliar Contas Contábeis	Realizar conciliação contábil das contas de Resultado.
ADF 21	Atender Auditorias	Atendimento às auditorias (Interna, Externa, TCU e CGU)
ADF 22	Atender demandas legais	Relacionar-se e atender as demandas de órgãos legais / fisco (audiência, entrega de documentos, resposta a questionamentos, etc.).
ADF 23	Realizar lançamentos contábeis	Realizar lançamentos contábeis manuais (executados por usuário/profissional) no sistema.
ADF 24	Planejar e gerenciar recursos de infra-estrutura	Planejar e gerenciar os recursos energia elétrica, telefone, impressões, informática, entre outros.
ADF 25	Dar apoio na utilização do sistema de gestão (ERP)	Prestar suporte técnico ao sistema de gestão, analisar a demanda dos usuários, parametrizar, customizar, rever layouts, relacionar-se com o fornecedor, melhorar os processos.
ADF 26	Desenvolver projetos internos	Estruturar, gerenciar, captar recursos, prestar contas, articular e executar monitoramento de projetos.
ADF 27	Monitorar Projetos	Acompanhar a evolução financeira do projeto.
ADF 28	Realizar representação institucional	Representar a instituição e a alta direção em eventos, conselhos, etc.
ADF 29	Planejar e Gerenciar	Contemplar as atividades como planejamento e gestão orçamentária, definir e gerir o planejamento estratégico, realizar a gestão corporativa da área, a gestão de pessoas, de processos e atividades, treinar os colaboradores, estabelecer planos de ação, eventos corporativos e outras atividades relacionadas às políticas da organização, etc.

Tabela 08 – Lista de Atividades ADF

Fonte: elaboração própria

Atividades – Área Gestão Organizacional (GEO)		
Código	Atividade	Descrição
GEO 01	Elaborar, executar e gerenciar projetos	Estruturar, planejar, implementar e gerenciar projetos.
GEO 02	Executar Processos de Gestão	Conduzir o processo de planejamento estratégico, monitorar as metas, realizar reuniões de análise de desempenho e comunicações corporativas, integrar os colaboradores, gerir os documentos, realizar treinamentos internos de gestão, avaliar e implementar melhorias internas de gestão, elaborar relatórios de gestão, coordenar fóruns temáticos internos.
GEO 03	Gerir Processos de Áreas Meio e Integradas	Gerenciar e controlar os serviços prestados pelas áreas internas compartilhadas
GEO 04	Atuar na melhoria de processos	Analisar os processos atuais, identificar oportunidades de melhoria, mapear novos processos, realizar auditorias, monitorar o desempenho de processos.
GEO 05	Realizar representação Institucional	Representar a instituição e a alta direção em eventos, conselhos, etc.
GEO 06	Planejar e Gerenciar	Planejar e gerir o orçamento, definir e gerir o planejamento estratégico, realizar a gestão corporativa da área, a gestão das atividades, pessoas e processos, treinar os colaboradores, participar de eventos corporativos e outras atividades relacionadas às políticas da organização, etc.

Tabela 09 – Listas de Atividades GEO
 Fonte: elaboração própria

Atividades – Área de Relações com o Mercado (REM)		
Código	Atividade	Descrição
REM 01	Elaborar Publicações	Elaborar publicações para Revista Interação e Interação online, realizar publicações periódicas e não-periódicas.
REM 02	Organizar Eventos, Missões, Feiras e Fóruns	Organizar feiras, fóruns, missões e eventos.
REM 03	Planejar e Executar a Comunicação Externa	Criação, elaborar e produzir campanhas e materiais para comunicação interna.
REM 04	Prospectar Negócios	Visitar empresas e relacionar-se com clientes.
REM 05	Realizar representação institucional	Representar a instituição e a alta direção em eventos, conselhos, etc.
REM 06	Articular	Articular com parceiros e instituições internas e externas.
REM 07	Efetuar Gestão de	Prover suporte à gestão de portfólio de produtos, gerenciar o

	Marketing	processo de prospecção de negócios, efetuar mapeamento dos processos de prospecção e vendas, realizar estudos e análises de mercado.
REM 08	Planejar e Gerenciar	Planejar orçamento, realizar planejamento estratégico, participar de eventos corporativos e outras atividades relacionadas às políticas da organização, realizar a gestão corporativa da área, gestão das atividades, pessoas e processos, etc.

Tabela 10 – Listas de Atividades REM
Fonte: elaboração própria

Atividades – Superintendência (SUP)		
Código	Atividade	Descrição
SUP 01	Articular	Articular-se e relacionar-se com parceiros e instituições internas e externas.
SUP 02	Prospectar Negócios	Prospectar novos clientes, alavancar a venda de novos produtos e parcerias, renovar contratos, etc.
SUP 03	Realizar representação Institucional	Representar a instituição e a alta direção em eventos, conselhos, etc.
SUP 04	Assessorar a Presidência da Federação	Assessorar e apoiar às demandas da Presidência da Entidade, viabilizando alguma demanda solicitada ou representando-o em um evento ou reunião.
SUP 05	Apoiar à Gestão do IEL/SC	Prestar suporte à gestão, elaborando e revisando documentos, organizando reuniões, preparando logística para reuniões, eventos e viagens, entre outros.
SUP 06	Apoiar à Superintendência do IEL	Prestar suporte administrativo à Superintendência do IEL.
SUP 07	Planejar e Gerenciar	Planejar orçamento, realizar planejamento estratégico, participar de eventos corporativos e outras atividades relacionadas às políticas da organização, realizar a gestão corporativa da área, gestão das atividades, pessoas e processos, etc.

Tabela 11 – Lista de Atividades SUP
Fonte: elaboração própria

Atividades – Área de Gestão e Inovação (GEI)		
Código	Atividade	Descrição
GEI 01	Elaborar Projetos	Estruturar, planejar, analisar viabilidade, definir escopo, estabelecer cronograma, detalhar esquema tático, entre outros.
GEI 02	Gerenciar Projetos	Estruturar, desenvolver, articular, disseminar metodologias e regulamentar.
GEI 03	Realizar Consultoria e Assessoria	Prestar serviços de capacitação e consultoria nas áreas: educação profissional (apoiando a sua internacionalização e melhoria de atuação da empresa brasileira no exterior); responsabilidade social; áreas técnicas e tecnológicas, etc.
GEI 04	Prospectar Negócios	Prospectar novos clientes, alavancar a venda de novos produtos e parcerias, renovar contratos, etc.
GEI 05	Articular	Articular-se e relacionar-se com parceiros e instituições internas e externas.
GEI 06	Desenvolver Novos Produtos	Idealizar (identificar as idéias, registrar as idéias e priorizar as idéias); Planejar (conceituar novo produto e analisar viabilidade); Executar (desenvolver novo produto, validar novo produto, lançar novo produto e monitorar desempenho).
GEI 07	Gerenciar Projetos Internos	Gerenciar iniciativas internas do Sistema.
GEI 08	Realizar representação Institucional	Representar a instituição e a alta direção em eventos, conselhos, etc.
GEI 09	Planejar e Gerenciar	Planejar orçamento, realizar planejamento estratégico, participar de eventos corporativos e outras atividades relacionadas às políticas da organização, realizar a gestão corporativa da área, gestão das atividades, pessoas e processos, etc.
GEI 10	Realizar Suporte Administrativo	Alimentar o BSC da área; realizar logística de viagem; solicitar material de consumo e expediente; controlar a documentação da área; secretariar reuniões; preparar materiais de apoio a realização dos serviços; realizar pagamentos, ressarcimentos de despesas, adiantamentos de viagens e prestação de contas de viagens; prestar suporte à coordenação da área; selecionar estagiários.

Tabela 12 – Lista de Atividades GEI

Fonte: elaboração própria

Atividades – Área Estágio Responsável (EST)		
Código	Atividade	Descrição
EST 01	Gerenciar o relacionamento com clientes	Gerenciar todo o processo de prospecção, pós-venda e desempenho da equipe de agentes de relacionamento com clientes.
EST 02	Gerenciar e manter o banco de dados de talentos	Cadastrar estudantes candidatos a estágio, divulgar as vagas disponíveis aos estudantes e abordá-los nas Instituições de Ensino, manter e atualizar o banco de dados.
EST 03	Prospectar Negócios	Visitar empresas, identificar necessidades do cliente e oportunidades de negócio, relacionar-se com clientes.
EST 04	Elaborar e negociar propostas	Negociar com clientes os termos de propostas, escopo de trabalho, prazos, etc.
EST 05	Elaborar e gerir contratos	Elaborar e gerir os contratos de concessão de estágio.
EST 06	Recrutar e Selecionar	Recrutar e selecionar funcionários e estagiários. Contempla atividades de triagem e análise de currículos, entrevistas, dinâmicas de grupos, aplicação de testes, etc.
EST 07	Conduzir e gerenciar processos de legalização do estágio	Estabelecer convênios com Instituições de Ensino para agenciamento de estágio, emitir e gerenciar os termos de compromisso de estágio (empresa, IEL, Instituições de Ensino, estudantes), aditivos, rescisões e finalizações, gerenciar os seguros dos estagiários, orientar os clientes sobre questões jurídicas, gerenciar documentos.
EST 08	Acompanhar e verificar o andamento de estágio	Acompanhar, juntamente com as Instituições de Ensino, o cumprimento dos aspectos legais e das diretrizes planejadas para o estágio (atividades, carga horária, ocorrência de supervisão), verificando possíveis desvirtuamentos e garantindo o caráter legal do estágio.
EST 09	Avaliar e verificar a satisfação de clientes	Realizar e gerenciar avaliações de satisfação de Clientes.
EST 10	Organizar e conduzir o Fórum de Estágio	Organizar e conduzir o Fórum bimestral, realizado com todas as partes interessadas no tema estágio: Instituições de Ensino, DRT, Empresas, Ministério Público, Entidades do Sistema Indústria, Empresas, etc.
EST 11	Realizar capacitação	Organizar e executar eventos de capacitação.
EST 12	Desenvolver Novos Produtos	Idealizar (identificar as idéias, registrar as idéias e priorizar as idéias); Planejar (conceituar novo produto e analisar viabilidade); Executar (desenvolver novo produto, validar novo produto, lançar novo produto e monitorar desempenho).
EST 13	Realizar representação Institucional	Representar a instituição e a alta direção em eventos, conselhos, etc.
EST 14	Planejar e Gerenciar	Planejar e gerir orçamento, definir e gerir o planejamento estratégico, realizar a gestão corporativa da área, a estão de pessoas, de processos e atividades, treinar os colaboradores,

		estabelecer planos de ação, participar de eventos corporativos e outras atividades relacionadas às políticas da organização, etc.
EST 15	Realizar Suporte Administrativo	Alimentar o BSC da área; realizar logística de viagem; solicitar material de consumo e expediente; controlar a documentação da área; secretariar reuniões; preparar materiais de apoio a realização dos serviços; realizar pagamentos, ressarcimentos de despesas, adiantamentos de viagens e prestação de contas de viagens; prestar suporte à coordenação da área; selecionar estagiários.

Tabela 13 – Lista de Atividades EST

Fonte: elaboração própria

Atividades – Regionais (REG)		
Código	Atividade	Descrição
REG 01	Gerenciar e manter o banco de dados de talentos	Cadastrar estudantes candidatos a estágio, divulgar as vagas disponíveis aos estudantes e abordá-los nas Instituições de Ensino, manter e atualizar o banco de dados
REG 02	Prospectar Negócios	Visitar empresas, identificar necessidades do cliente e oportunidades de negócio, relacionar-se com clientes.
REG 03	Recrutar e Selecionar	Recrutar e selecionar funcionários e estagiários. Contempla atividades de triagem e análise de currículos, entrevistas, dinâmicas de grupos, aplicação de testes, etc.

Tabela 14 – Lista de Atividades REG

Fonte: elaboração própria

O formulário abaixo será utilizado para elaboração do dossiê de atividades, com base nas tabelas acima. Tal ação não será contemplada neste estudo de caso.

FORMULÁRIO DE ATIVIDADES			
Atividade			
Macro Processo		Código	
Classificação		Natureza	
Operacional			
Descritivo			
Direcionador		Código	

Tabela 15 – Formulário de Atividades

Fonte: elaboração própria com base no Material KPMG - “Manual de treinamento – Workshops Regionais”

Os itens listados abaixo apresentam as informações necessárias para preenchimento de todos os campos do formulário.

- Atividade: descrever o nome da atividade de forma clara e objetiva.
- Macro processo: definir o macro processo referente à atividade.
- Código: codificar as atividades, utilizando as iniciais de cada área e uma seqüência numérica. Ex: ADF 01
- Classificação: classificar a atividade entre atividade-meio ou atividade-fim.
- Natureza: classificar a atividade entre Custo Direto, Custo Indireto ou Despesa.
- Operacional: definir, por meio das opções “sim” ou “não”, se a atividade é classificada como operacional. Uma atividade operacional (Sim) deve estar diretamente relacionada com a missão da área. Os custos das atividades não enquadradas como operacionais em uma unidade organizacional deverão ser apropriados às suas atividades operacionais (Sim) através do % de esforço de trabalho das últimas.
- Direccionador: descrever o nome do direccionador de custos de 2º grau utilizado pela atividade.
- Código do direccionador: codificar o direccionador de custos de 2º grau utilizado pela atividade.

4.2.5 Mapeamento dos Direccionadores de Custos de 2º Grau

Na etapa de mapeamento dos direccionadores de custos de 2º grau, optou-se pela definição de poucos direccionadores, com o objetivo de facilitar o posterior processo de implantação.

Segue abaixo os formulários de descrição dos Direccionadores de Custos de 2º Grau que serão utilizados na fase de implantação:

FORMULÁRIO DE DIRECIONADORES DE CUSTOS DE 2º GRAU			
Nome do Direcionador	PORCENTAGEM DE ESFORÇO DE TRABALHO		
Periodicidade	Mensal	Código	D2.M.01
Unidade	Percentual		
Descritivo	Percentual de esforço dedicado a cada unidade organizacional em relação ao total de horas dedicadas à atividade.		
Fontes	Apontamento do percentual de tempo dedicado a cada objeto de custo, durante a execução da atividade.		
Coleta de Dados	<p>Ao final de cada mês:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Extrair em relatório o apontamento de horas na atividade; - Calcular o percentual de esforço de trabalho dedicado à atividade por objeto de custo; - Enviar relatório à área de Custos, de acordo com o padrão definido; - Importar relatório para o sistema de Custos. 		

Tabela 16 – Formulário de Direcionadores de Custos de 2º grau (D2. M. 01)

Fonte: elaboração própria com base no Material KPMG - “Manual de treinamento – Workshops Regionais”

FORMULÁRIO DE DIRECIONADORES DE CUSTOS DE 2º GRAU			
Nome do Direcionador	HORAS DE TRABALHO		
Periodicidade	Mensal	Código	D2.M.02
Unidade	Numérica		
Descritivo	Quantidade de horas dedicadas a cada unidade organizacional.		
Fontes	Apontamento das horas dedicadas a cada objeto de custo durante a execução da atividade. Ex: Software de Gestão de Projetos Project Builder		
Coleta de Dados	<p>Ao final de cada mês:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Extrair em relatório o apontamento de horas na atividade por objeto de custo; - Enviar relatório à área de Custos, de acordo com o padrão definido; 		

Tabela 17 – Formulário de Direcionadores de Custos de 2º grau (D2. M. 02)

Fonte: elaboração própria com base no Material KPMG - “Manual de treinamento – Workshops Regionais”

FORMULÁRIO DE DIRECIONADORES DE CUSTOS DE 2º GRAU			
Nome do Diretor	PERCENTUAL DE ESFORÇO DE TRABALHO NAS ATIVIDADES OPERACIONAIS DA ÁREA		
Periodicidade	Mensal	Código	D2.M.03
Unidade	Percentual		
Descritivo	Percentual de tempo dedicado às atividades operacionais da área		
Fontes	Apontamento do percentual de tempo dedicado		
Coleta de Dados	Ao final de cada mês: - Extrair em relatório o apontamento de horas na atividade; - Calcular o percentual de esforço de trabalho dedicado à atividade; - Enviar relatório à área de Custos, de acordo com o padrão definido; - Importar relatório para o sistema de Custos;		

Tabela 18 – Formulário de Direcionadores de Custos de 2º grau (D2. M. 03)

Fonte: elaboração própria com base no Material KPMG - “Manual de treinamento – Workshops Regionais”

Os itens listados abaixo apresentam as informações necessárias para preenchimento de todos os campos do formulário.

- Código: os direcionadores foram codificados por meio das iniciais do direcionador de custos de segundo grau (D2), da inicial da periodicidade e de um fator numérico.
- Periodicidade: define a frequência de coleta e manutenção do direcionador de custos de 2º grau.
- Unidade: determina o tipo de dado no qual o direcionador de custos de 2º grau é registrado.
- Descritivo: determina a informação a ser quantificada no direcionador de custos de 2º grau.
- Fontes: representam as áreas ou sistemas nos quais podem ser coletados direcionadores de custos de 2º grau.
- Coleta de dados: determina o procedimento de coleta do direcionador de custos de 2º grau.

4.2.6 Mapeamento dos Recursos:

Os recursos foram identificados pelo balancete do IEL/SC (plano de contas de despesas) e divididos em 8 grupos:

4.2.6.1 Despesas com Pessoal

Esse grupo de contas abrange os gastos utilizados pelo IEL/SC com salários, remunerações, encargos trabalhistas e assistenciais referente aos colaboradores.

Origem:

- Área de Recursos Humanos

Coleta dos dados:

- Ao término do fechamento contábil de cada mês, as despesas com pessoal devem ser importadas para o sistema de custo por unidade organizacional.

Recomendações Gerais:

- Os gastos relativos às despesas com pessoal devem ser apropriados integralmente à unidade organizacional ou entidade na qual os colaboradores realizam suas atividades, de acordo com o critério contábil definido;
- Nos casos de colaboradores que realizam atividades em mais de uma unidade organizacional ou entidade, deve-se contabilizar o valor integral das despesas com pessoal em uma única unidade organizacional. Tais despesas serão apropriadas às demais unidades organizacionais ou entidades posteriormente, através do sistema de custeio por seu direcionador de custos de 2º grau;
- O registro contábil desses gastos deve respeitar o regime de competência, sendo todas as despesas contabilizadas por unidade organizacional. Caso os dados do sistema contábil não estejam adequados para a importação, torna-se necessário criar um mecanismo de adaptação das informações, de modo a não distorcer os resultados do custeio.

4.2.6.2 Despesas com Ocupações e Utilidades

Esse grupo consolida as despesas/gastos com locação de imóveis, energia elétrica, água e serviço de esgoto, telefonia, entre outras.

Origem dos Recursos:

- Área de Contas a Pagar/Financeiro

Coleta dos dados:

- Ao término do fechamento contábil de cada mês, as despesas com ocupações e utilidades devem ser importadas para o sistema de custo por unidade organizacional.

Recomendações Gerais:

- As despesas que compõem o grupo de ocupações e utilidades devem ser apropriadas a todas as unidades organizacionais que as utilizam, de acordo com o direcionador contábil definido;
- O registro contábil dessas despesas deve respeitar o regime de competência;
- Todas essas despesas devem ser contabilizadas por unidade organizacional. Caso os registros contábeis não estejam adequados para a importação dos valores, torna-se necessário criar um mecanismo de adaptação das informações, de modo a não distorcer os resultados do custeio.

4.2.6.3 Despesas com Materiais

Esse grupo envolve as despesas/gastos com a aquisição de materiais para consumo, tais como: material de expediente, didático, de computação, combustíveis, lubrificantes e gás engarrafado, material de reprodução gráfica e editoração, materiais para distribuição gratuita, aquisição de materiais para revenda, entre outros.

Origem dos Recursos:

- Área de Contas a Pagar/Financeiro e Área de Suprimentos

Coleta dos dados:

- Ao término do fechamento contábil de cada mês, as despesas com materiais de consumo e distribuição gratuita devem ser importadas para o sistema de custo por unidade organizacional.

Recomendações Gerais:

- As despesas que compõem o grupo de despesas com materiais devem ser apropriadas a todas as unidades organizacionais que as utilizam, de acordo com o critério contábil definido;
- O registro contábil dessas despesas deve respeitar o regime de competência;
- Os materiais podem ser adquiridos para o consumo imediato ou para estoque;

- Consumo imediato/direto – ao realizar o “pedido de compra”, o solicitante precisa informar a unidade organizacional consumidora dos materiais;
- Estoque - ao realizar a “requisição de materiais” para baixa de estoque, o solicitante deve informar a unidade organizacional consumidora dos materiais em estoque;
- Todas essas despesas devem ser contabilizadas por unidade organizacional. Caso os dados do sistema contábil não sejam adequados para a importação, torna-se necessário criar um mecanismo de adaptação das informações, de modo a não distorcer os resultados do custeio.

4.2.6.4 Despesas com Viagens

Esse grupo consolida os gastos com a aquisição de passagens nacionais e internacionais, hospedagens, diárias de viagens (no País e no exterior), diárias de representação de terceiros, ajudas de custo (viagens, transportes urbanos - em viagem, reembolso pela utilização de veículo próprio e outras despesas de viagens).

Origem dos Recursos:

- Área de Contas a Pagar/Financeiro

Coleta dos dados:

- Ao término do fechamento contábil de cada mês, as despesas com transporte e viagens devem ser importadas para o sistema de custo por unidade organizacional.

Recomendações Gerais:

- Os gastos que compõem o grupo de despesas com viagens devem ser apropriados a todas as unidades organizacionais que as utilizam e/ou as suportam, de acordo com o direcionador contábil definido;
- O registro contábil dessas despesas deve respeitar o regime de competência;
- As despesas com transporte e viagens que são próprias a determinado objeto de custos, devem ser apropriadas ao mesmo;
- Quando as despesas forem de uma unidade organizacional específica, estas devem ser apropriadas para todas as atividades da unidade;
- As despesas devem ser registradas na contabilidade por unidade organizacional. Caso os dados do sistema contábil não estejam adequados para a importação, torna-se necessário criar um mecanismo de adaptação das informações, de modo a não distorcer os resultados do custeio.

4.2.6.5 Despesas com Serviços de Terceiros

Este grupo envolve os gastos com a contratação de serviços prestados por terceiros, pessoa física ou pessoa jurídica, de diversas naturezas.

Origem dos Recursos:

- Área de Contas a Pagar/Financeiro

Coleta dos dados:

- Ao término do fechamento contábil de cada mês, as despesas com serviços de terceiros devem ser importadas para o sistema de custo por unidade organizacional.

Recomendações Gerais:

- Os gastos que compõem o grupo de despesa com serviços de terceiros devem ser apropriados a todas as unidades organizacionais que as utilizam, de acordo com o direcionador contábil definido;
- O registro contábil dessas despesas deve respeitar o regime de competência;
- Os serviços de terceiros que são regidos por contratos e com longo prazo de execução devem ter o seu valor total apropriado ao período de execução do serviço, independentemente do pagamento total ou parcial, seguindo, dessa forma, o regime de competência;
- Todas essas despesas devem ser contabilizadas por unidade organizacional. Caso os dados do sistema contábil não estejam adequados para a importação, torna-se necessária a criação de um mecanismo para adequar os registros contábeis, com o intuito de não distorcer os custos.

4.2.6.6 Despesas com Arrendamento Mercantil

Esse grupo abrange os gastos com contratos de bens arrendados por tempo determinado. Cabe ao arrendatário, nesses casos, a opção de adquirir o bem arrendado ao fim do contrato mediante um preço residual previamente fixado.

Origem dos Recursos:

- Área de Contas a Pagar/Financeiro

Coleta dos dados:

- Ao término do fechamento contábil de cada mês, as despesas com arrendamento mercantil devem ser importadas para o sistema de custo por unidade organizacional.

Recomendações Gerais:

- Os gastos que compõem o grupo de despesas com arrendamento mercantil devem ser apropriadas a todas as unidades organizacionais que utilizam os serviços, de acordo com o direcionador contábil definido;
- O registro contábil dessas despesas possibilita o atendimento de apenas uma unidade organizacional, um objeto de custos específico ou o uso comum de uma entidade;
- Quando o registro contábil refere-se a uma única unidade organizacional, o mesmo deve ser apropriado para todas as atividades dessa unidade, de acordo com o percentual de esforço de trabalho estabelecido para cada uma delas;
- Quando o arrendamento for relativo ao uso comum de determinada entidade, os gastos serão apropriados diretamente à atividade específica da unidade organizacional responsável pelo "processo Administrativo". Posteriormente, no sistema de custo, essas despesas serão apropriadas aos objetos de custos (que podem ser unidades organizacionais) por meio de um direcionador de atividades;
- As despesas referentes ao arrendamento mercantil, próprias de um objeto de custos, serão apropriadas ao objeto;
- Todos os gastos citados devem ser contabilizados por unidade organizacional. Caso os dados do sistema contábil não estejam adequados para a importação, torna-se necessária a criação de um mecanismo para adequar os registros contábeis, com o intuito de não distorcer os custos.

4.2.6.7 Despesas com Bolsas e Estágios

Este grupo abarca os gastos referentes aos auxílios concedidos a estudantes do Sistema Indústria para participação em cursos ou estágios, no País ou no exterior, bem como as ajudas de custo concedidas aos Estagiários do Sistema.

Origem dos Recursos:

- Área de Recursos Humanos

Coleta dos dados:

- Ao término do fechamento contábil de cada mês, as despesas com bolsas e estágios devem ser importadas para o sistema de custo.

Recomendações Gerais:

- Os gastos que compõem o grupo das despesas com bolsas e estágios devem ser apropriados a todas as unidades organizacionais nas quais o colaborador/estagiário estiver lotado, de acordo com o direcionador contábil definido;

- O registro contábil desses gastos deve respeitar o regime de competência;
- Para os colaboradores/estagiários que realizam atividades em mais de uma unidade organizacional, essas despesas devem ser apropriadas, conforme seu percentual de dedicação, a cada uma dessas unidades. É necessário, dessa forma, um estudo que determine tais percentuais de lotação;
- Todas as despesas citadas devem ser contabilizadas por unidade organizacional. Caso os dados do sistema contábil não estejam adequados para a importação, torna-se necessário criar um mecanismo de adaptação das informações, de modo a não distorcer os resultados do custeio.

4.2.6.8 Despesas Administrativas

Esse grupo responsável por consolidar os gastos administrativos das entidades, referentes a impostos federais, estaduais e municipais, taxas, contribuições, despesas com arrecadação indireta, judiciais, cartoriais e editais, multas de trânsito, entre outras.

Origem dos Recursos:

- Área Contábil
- Área de Contas a Pagar
- Área Jurídica

Coleta dos dados:

- Ao término do fechamento contábil de cada mês, as despesas com impostos, taxas e contribuições devem ser importadas para o sistema de custo por unidade organizacional.

Recomendações Gerais:

- Os gastos que compõem o grupo das despesas administrativas devem ser apropriados a todas as unidades organizacionais que geram os impostos, as taxas e as contribuições, de acordo com o direcionador contábil definido;
- O registro contábil dessas despesas deve respeitar o regime de competência;
- Os gastos corporativos devem ser apropriados ao objeto de custos corporativo;
- Todos os gastos desse grupo precisam ser contabilizados por unidade organizacional. Caso os dados do sistema contábil não estejam adequados para a importação, torna-se necessário criar um mecanismo de adaptação das informações, de modo a não distorcer os resultados do custeio.

O formulário abaixo será utilizado para elaboração do dossiê de recursos. Tal ação não será contemplada neste estudo de caso.

FORMULÁRIO DE RECURSOS			
Grupo			
Subgrupo			
RECURSOS			
Nome		Código	
Descritivo			
Recomendações			
Direcionador de 1º Grau		Código	
CRITÉRIO CONTÁBIL			
Direcionador Contábil		Código	
Periodicidade		Unidade	
Descritivo			
Fontes			

Tabela 19 – Formulário de Recursos

Fonte: elaboração própria com base no Material KPMG - “Manual de treinamento – Workshops Regionais”

Os itens a seguir demonstram como é composta a codificação e o conteúdo de cada um dos campos do formulário.

- Grupo: grupo de contas contábeis que possuem natureza similar.
- Subgrupo: subdivisão de um determinado grupo, no qual foi preciso tornar a o nível de abertura de contas de despesas mais analítico. Esse item é aplicável apenas para alguns recursos.
- Nome do Recurso: campo designado ao nome do recurso, o qual indica o tipo de despesa utilizada.
- Código do Recurso: a codificação dos Recursos está estruturada de modo a facilitar a identificação da sua natureza e sua classificação contábil.

- Recurso: classificação atribuída aos recursos, de acordo com sua apropriação às atividades.
- Descritivo: campo no qual são descritas as características do recurso de forma clara e objetiva.
- Recomendações: item responsável por sugerir as melhores formas de se contabilizar e tratar o recurso indicado.
- Direcionador de 1º Grau: indica a maneira pela qual o recurso será apropriado à(s) atividade(s).
- Código do direcionador de 1º Grau: a estrutura da codificação do direcionador de 1º Grau é constituída para identificar o tipo de direcionador e a periodicidade com a qual o mesmo deve ser revisado.
- Critério Contábil: demonstra a forma como a despesa deve ser alocada à Unidade Organizacional, ou seja, como as informações de despesas devem ser contabilizadas, sendo que tal processo ocorre no Sistema Contábil e não no Sistema de Custo, possibilitando, assim, que os dados sejam importados para o Sistema de Custo sem necessidade de tratamento contábil.
- Direcionador Contábil: determina que as despesas podem ser alocadas às Unidades Organizacionais de maneiras distintas, de acordo com a natureza da conta contábil.
- Código do direcionador contábil: a codificação do direcionador contábil é uma forma de identificar o tipo e a periodicidade com a qual o mesmo deve ser revisado.
- Periodicidade: define a frequência com a qual o direcionador contábil deve ser revisado.
- Unidade: indica o tipo de dado no qual o direcionador contábil é registrado.
- Descritivo: responsável por descrever as características do direcionador de forma clara e objetiva.
- Fontes: áreas ou sistemas nos quais podem ser coletados direcionadores contábeis.

4.2.7 Mapeamento dos Direcionadores de Custos de 1º Grau

O direcionador de custos de 1º grau indica de que forma os recursos são apropriados às atividades. Durante a realização do trabalho, foram identificados dois direcionadores. Caso necessário, outros poderão ser identificados no momento da implantação do sistema de custo e resultado.

Segue abaixo o formulário com o dossiê dos de Direcionadores de Custos de 1º Grau identificados:

FORMULÁRIO DE DIRECIONADORES DE CUSTOS DE 1º GRAU			
Nome do Direcionador	PERCENTUAL DE ESFORÇO		
Periodicidade	Semestral	Código	D1.S.01
Unidade	Percentual		
Descritivo	Indica o percentual de esforço de trabalho dedicado à atividade em uma determinada unidade organizacional.		
Fontes	Administrador do direcionador de 1º grau: Controladoria. Atualização do direcionador de 1º grau: Unidades Organizacionais.		

Tabela 20 – Formulário de Direcionadores de Custos de 1º grau (D1.S.01)

Fonte: elaboração própria com base no Material KPMG - “Manual de treinamento – Workshops Regionais”

FORMULÁRIO DE DIRECIONADORES DE CUSTOS DE 1º GRAU			
Nome do Direcionador	APROPRIAÇÃO DIRETA		
Periodicidade	Mensal	Código	D1.M.02
Unidade	Percentual		
Descritivo	Aloca 100% do recurso a uma atividade ou objeto de custos específico.		
Fontes	Administrador do direcionador de 1º grau: Controladoria. Atualização do direcionador de 1º grau: Contabilidade.		

Tabela 21 – Formulário de Direcionadores de Custos de 1º grau (D1.M.02)

Fonte: elaboração própria com base no Material KPMG - “Manual de treinamento – Workshops Regionais”

4.2.8 Consolidação do Modelo

Para a compilação dos dados coletados em cada unidade organizacional, foi elaborado um formulário padrão, consolidando-se, assim, o modelo proposto. Seguem os formulários

referentes a cada unidade organizacional, demonstrando de que forma as atividades do IEL/SC são consumidas nos objetos de custos.

Unidade Organizacional: ADF				Grupos					Coord.	Analista IV	Assist. ADF II	Assist. ADF I	Assist. ADF I	Analista II	Assist. ADF II	Assist. ADF I	Total
				Quantidade de Recursos Humanos					1	1	1	1	1	1	1	1	8
Código	Atividade	Ativid. Operac.	Direc. de Custo	Objeto de Custo					% de Esforço de Trabalho							Total	
				Nível I	Nível II	Nível III	Nível IV	Nível V									
ADF 01	Realizar Contas a Pagar	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	Estágio Responsável	N/A	N/A	N/A		10%	15%	10%					4%
					Gestão e Inovação	N/A	N/A	N/A		30%	50%	10%					11%
ADF 02	Realizar Contas a Receber	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	Estágio Responsável	N/A	N/A	N/A		6%	3%						1%
					Gestão e Inovação	N/A	N/A	N/A		4%	2%						1%
ADF 03	Realizar Controle de Caixa	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A		5%							1%
ADF 04	Gerenciar as aplicações financeiras	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A		5%	5%			2%			2%
ADF 05	Gerenciar e controlar fluxo de caixa	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	10%								1%
ADF 06	Realizar e controlar operações bancárias	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A		15%	20%						4%
ADF 07	Controlar e realizar faturamento para clientes	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	Estágio Responsável	N/A	N/A	N/A		7%	5%						2%
					Gestão e Inovação	N/A	N/A	N/A		3%				3%			1%
ADF 08	Executar e gerenciar repasse de bolsas de estágio	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	Estágio Responsável	Agenciar Estágios	N/A				80%						10%
ADF 09	Administrar Almoarifado	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A					15%				2%
ADF 10	Comprar	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A					45%		15%	30%	11%

ADF 11	Realizar Compras através de Licitações	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A								10%	1%
				IEL	Gestão e Inovação	N/A	N/A	N/A					20%	5%		3%	
				IEL	Estágio Responsável	N/A	N/A	N/A						5%	20%	3%	
ADF 12	Realizar e gerenciar avaliação de fornecedores	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A					10%				1%
ADF 13	Gerenciar Contratos	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A					15%	15%	5%		4%
ADF 14	Elaborar Relatórios	NÃO	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	10%								1%
ADF 15	Elaborar Orçamento	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	5%					5%			1%
ADF 16	Monitorar Orçamento	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	5%					5%	5%		2%
ADF 17	Gerenciar Bens Patrimoniais	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	5%				5%	5%	5%		3%
ADF 18	Gerenciar contratos de comodato	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	Gestão e Inovação	Realizar Consult.	N/A	N/A					5%	5%			1%
ADF 19	Realizar Fechamento Mensal	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	15%								2%
ADF 20	Reconciliar Contas Contábeis	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	7%								1%
ADF 21	Atender Auditorias	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	2%					10%	10%		3%
ADF 22	Atender demandas legais	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	3%	10%				10%	10%		4%
ADF 23	Realizar lançamentos contábeis	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	30%								4%
ADF 24	Planejar e gerenciar recursos de infra-estrutura	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A					5%				1%

ADF 26	Desenvolver projetos internos	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A		5%							1%
ADF 27	Monitorar Projetos	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	Gestão e Inovação	N/A	N/A	N/A						20%	40%	40%	13%
ADF 28	Realizar representação institucional	SIM	% de esforço de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	3%								0%
ADF 29	Planejar e Gerenciar	NÃO	% de esforço de trabalho	Ativid. operac. da área	N/A	N/A	N/A	N/A	5%								1%
TOTAL										100%							

Tabela 22 – Consolidação do Modelo – Unidade Organizacional ADF

Fonte: elaboração própria com base no Material KPMG - “Manual de treinamento – Workshops Regionais”

Unidade Organizacional: GEO				Grupos					Coord.	Analista I	Analista III	Total
				Quantidade de Recursos Humanos					1	1	1	3
Código	Atividade	Atividade Operacional	Direcionador de Custo	OBJETO DE CUSTO					% de Esforço de Trabalho			Total
				Nível I	Nível II	Nível III	Nível IV	Nível V				
GEO - 01	Elaborar, executar e gerenciar projetos	SIM	Horas de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	20%	50%	20%	30%
GEO - 02	Executar Processos de Gestão	SIM	Horas de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	30%	10%	30%	23%
GEO - 03	Gerir Processos de Áreas Meio e Integradas	SIM	Horas de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	5%	10%	30%	15%
GEO - 04	Atuar na melhoria de processos	SIM	Horas de trabalho	IEL	Estágios Responsável	N/A	N/A	N/A	15%	15%	10%	13%
				IEL	Gestão e Inovação	N/A	N/A	N/A	15%	15%	10%	13%
GEO - 05	Realizar representação Institucional	SIM	Horas de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	5%	0%	0%	2%
GEO - 06	Planejar e Gerenciar	NÃO	% de Esforço de Trabalho	Atividades operacionais da área	N/A	N/A	N/A	N/A	10%	0%	0%	3%
TOTAL									100%	100%	100%	100%

Tabela 23 – Consolidação do Modelo – Unidade Organizacional GEO

Fonte: elaboração própria com base no Material KPMG - “Manual de treinamento – Workshops Regionais”

Unidade Organizacional: REM				Grupos					Coord.	Assist.	Analista I	Total
				Quantidade de Recursos Humanos					1	1	1	3
Código	Atividade	Atividade Operacional	Direcionador de Custo	Objetos de custo					% de Esforço de Trabalho			Total
				Nível I	Nível II	Nível III	Nível IV	Nível V				
REM 01	Elaborar Publicações	SIM	Horas de trabalho	IEL	Estágios Responsável	N/A	N/A	N/A	5%	10%	5%	7%
				IEL	Gestão e inovação	N/A	N/A	N/A	5%	5%	5%	5%
REM 02	Organizar Eventos, Missões , Feiras e Fóruns	SIM	Horas de trabalho	IEL	Estágios Responsável	N/A	N/A	N/A	5%	10%	25%	13%
				IEL	Gestão e inovação	N/A	N/A	N/A	5%	20%	25%	17%
REM 03	Planejar e Executar a Comunicação Externa	SIM	Horas de trabalho	IEL	Estágios Responsável	N/A	N/A	N/A	10%	20%		10%
				IEL	Gestão e inovação	N/A	N/A	N/A	10%	25%		12%
REM 04	Prospectar Negócios	SIM	Horas de trabalho	IEL	Estágios Responsável	N/A	N/A	N/A	2%			1%
				IEL	Gestão e inovação	N/A	N/A	N/A	2%			1%
REM 05	Realizar representação institucional	SIM	Horas de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	1%			0%
REM 06	Articular	SIM	Horas de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	5%	5%	10%	7%
REM 07	Efetuar Gestão de Marketing	SIM	Horas de trabalho	IEL	Estágios Responsável	N/A	N/A	N/A	20%		10%	10%
				IEL	Gestão e inovação	N/A	N/A	N/A	20%		10%	10%
REM 08	Planejar e Gerenciar	NÃO	% de Esforço de Trabalho	Atividades operacionais da área	N/A	N/A	N/A	N/A	10%	5%	10%	8%
TOTAL								100%	100%	100%	100%	

Tabela 24 – Consolidação do Modelo – Unidade Organizacional REM

Unidade Organizacional: SUP				Grupos					Superintendente	Secretária	Total
				Quantidade de Recursos Humanos					1	1	2
Código	Atividade	Atividade Operacional	Direcionador de Custo	Objeto de Custo					% de Esforço de Trabalho		Total
				Nível I	Nível II	Nível III	Nível IV	Nível V			
SUP 01	Articular	SIM	Horas de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	10%	0%	5%
SUP 02	Prospectar Negócios	SIM	Horas de trabalho	IEL	Estágios Responsável	N/A	N/A	N/A	13%	0%	7%
				IEL	Gestão e Inovação	N/A	N/A	N/A	13%	0%	7%
SUP 03	Realizar representação Institucional	SIM	Horas de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	10%	0%	5%
SUP 04	Assessorar a Presidência da Federação	SIM	Horas de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	5%	0%	2%
SUP 05	Apoiar à Gestão do IEL/SC	SIM	Horas de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	0%	40%	20%
SUP 06	Apoiar à Superintendência do IEL	NÃO	Horas de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	0%	60%	30%
SUP 07	Planejar e Gerenciar	NÃO	% de Esforço de Trabalho	Atividades operacionais da área	N/A	N/A	N/A	N/A	50%	0%	25%
TOTAL								100%	100%	100%	

Tabela 25 – Consolidação do Modelo – Unidade Organizacional SUP

Fonte: elaboração própria com base no Material KPMG - “Manual de treinamento – Workshops Regionais”

Unidade Organizacional: GEI				Grupos					Coord.	Consultor IV		Consultor III		Consultor I				Total
				Quantidade de Recursos Humanos					1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Código	Atividade	Atividade Operacional	Direcionador de Custo	Objetos de Custo					% de Esforço de Trabalho									Total
				Nível I	Nível II	Nível III	Nível IV	Nível V										
GEI 01	Elaborar Projetos	SIM	Horas de trabalho	IEL	Gestão e Inovação	Realizar Consultoria	Gestão da Inovação	N/A	10%	8%			15%					4%
							PQF	N/A			5%			15%			15%	4%
							BMK Industrial	N/A				15%					10%	3%
							Realizar Capacitação	Curso Aberto	N/A	5%	8%		15%					3%
GEI 02	Gerenciar Projetos	SIM	Horas de trabalho	IEL	Gestão e Inovação	Realizar Consultoria	Gestão da Inovação	N/A				10%					10%	2%
							PQF	N/A			35%			35%			8%	
							BMK Industrial	N/A							30%	15%		5%
							Realizar Capacitação	Curso Aberto	N/A								25%	3%
GEI 03	Realizar Consultoria e Assessoria	SIM	Horas de trabalho	IEL	Gestão e Inovação	Realizar Consultoria	Gestão da Inovação	N/A	25%	25%			25%					8%
							PQF	N/A			10%						1%	
							BMK Industrial	N/A		5%						45%		6%
							Elaboração de Projetos	N/A				20%					10%	3%
							Realizar Capacitação	In company	N/A	10%	5%			10%				3%

GEI 04	Prospectar Negócios	SIM	Horas de trabalho	IEL	Gestão e Inovação	N/A	N/A	N/A	15%	10%	10%		10%	10%	5%	5%	5%	8%
GEI 05	Articular	SIM	Horas de trabalho	IEL	Gestão e Inovação	N/A	N/A	N/A	10%	5%	10%	10%	5%	5%			5%	6%
GEI 06	Desenvolver Novos Produtos	SIM	Horas de trabalho	IEL	Gestão e Inovação	Realizar Consultoria	N/A	N/A	3%	10%	20%		10%	20%	30%	10%		11%
						Realizar Capacitação	N/A	N/A	3%	10%		10%	10%					
GEI 07	Gerenciar Projetos Internos	SIM	Horas de trabalho	IEL	Gestão e Inovação	N/A	N/A	N/A	5%	5%		10%	10%		10%	10%	20%	8%
GEI 08	Realizar Representação Institucional	SIM	Horas de trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	10%	5%								2%
GEI 09	Planejar e Gerenciar	NÃO	% de Esforço de Trabalho	Atividades operacion. da área	N/A	N/A	N/A	N/A	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%			4%
GEI 10	Realizar Suporte Administrativo	NÃO	% de Esforço de Trabalho	Atividades operacion. da área	N/A	N/A	N/A	N/A			5%	5%		10%	20%	5%	10%	6%
TOTAL									100%									

Tabela 26 – Consolidação do Modelo – Unidade Organizacional GEI

Fonte: elaboração própria com base no Material KPMG - “Manual de treinamento – Workshops Regionais”

							Estágio Sup.	N/A	3%									0%	
EST 10	Organizar e conduzir o Fórum de Estágio	SIM	Horas de trabalho	IEL	Estágio Responsável	N/A	N/A	N/A	5%									1%	
EST 11	Realizar Capacitação	SIM	Horas de trabalho	IEL	Estágio Responsável	Realizar Capacitação	Curso Aberto	N/A				40%	10%					6%	
							In company	N/A				40%	10%					6%	
EST 12	Desenvolver Novos Produtos	SIM	Horas de trabalho	IEL	Estágio Responsável	N/A	N/A	N/A	5%			10%	10%					3%	
EST 13	Realizar representação Institucional	SIM	Horas de trabalho	IEL	Estágio Responsável	N/A	N/A	N/A	5%									1%	
EST 14	Planejar e Gerenciar	NÃO	% de esforço de Trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A	10%									1%	
EST 15	Realizar Suporte Administrativo	NÃO	% de esforço de Trabalho	IEL	N/A	N/A	N/A	N/A		5%	5%						5%	5%	2%
TOTAL									100%										

Tabela 27 – Consolidação do Modelo – Unidade Organizacional EST

Fonte: elaboração própria com base no Material KPMG - “Manual de treinamento – Workshops Regionais”

Unidade Organizacional: REG				Grupos					Assist. PSC I	Agente II	Total
				Quantidade de Recursos Humanos					9	9	18
Código	Atividade	Ativid. Operacional	Direcionador de Custo	Objeto de Custo					% de Esforço de Trabalho		Total
				Nível I	Nível II	Nível III	Nível IV	Nível V			
REG 01	Gerenciar e manter o banco de dados de talentos	SIM	Horas de trabalho	IEL	Estágio Responsável	Estágio Sup.	N/A	N/A	20%	15%	18%
						Estágio Cust.	N/A	N/A	10%	5%	8%
REG 02	Prospectar Negócios	SIM	Horas de trabalho	IEL	Estágio Responsável	Estágio Sup.	N/A	N/A		65%	33%
						Estágio Cust.	N/A	N/A		15%	8%
REG 03	Recrutar e Selecionar	SIM	Horas de trabalho	IEL	Estágio Responsável	Estágio Sup.	N/A	N/A	60%		30%
						Estágio Cust.	N/A	N/A	10%		5%
TOTAL								100%	100%	100%	

Tabela 28 – Consolidação do Modelo – Unidade Organizacional REG

Fonte: elaboração própria com base no Material KPMG - “Manual de treinamento – Workshops Regionais”

4.3 Considerações Finais

Durante o estudo de caso, foram levantados 17 objetos de custos (tudo o que uma organização o deseja custear), 78 atividades (tudo o que uma organização executa para prestar seus serviços ou ofertar seus produtos), 3 direcionadores de 2º grau (medidores do consumo das atividades pelos objetos de custo.), 8 grupos de recursos (contas / despesas de mesma natureza agrupadas, com um mesmo direcionador de 1º grau) e 2 direcionadores de 1º Grau (que apropriam os recursos às atividades), consolidado-se o modelo, dessa forma, em 7 planilhas.

A coleta de dados e subsequente consolidação do modelo objetiva proporcionar ao IEL/SC um conhecimento mais abrangente e satisfatório do emprego de seus recursos. A utilização da análise feita pela pesquisa, referente às atividades realizadas e conseqüente apropriação aos produtos e serviços, propiciará aos gestores do IEL/SC maior visibilidade dos recursos, e, portanto, maior eficiência e transparência na análise de custos.

Para a efetiva implantação do Sistema ABC no IEL/SC, outras ações além das que foram abordadas no estudo de caso precisariam ser contempladas. Destacam-se as seguintes: elaborar o dicionário de recursos; elaborar o dicionário de atividades; mapear as receitas e suas formas de registro; avaliar e adquirir um software de gestão de custos; treinar e capacitar a equipe para utilização do software; e definir outros direcionadores de custos de 2º grau após o 1º ciclo.

No entanto, para fase inicial de implantação do sistema de custeio proposto (estudo realizado nessa pesquisa) não seria necessário a implementação de todas as ações supracitadas. Além disso, as despesas relativas à aquisição de um software de gestão de custos e também à capacitação da equipe do IEL/SC foram programadas para o final do segundo semestre de 2010 e ocorrerão em parceria com a Confederação Nacional da Indústria (CNI). Considera-se ainda, que, embora a ampliação do número de direcionadores de 2º grau poderia aproximar de forma mais confiável o consumo das atividades ao seu objeto de custo, a opção pelo uso de poucos direcionadores, por outro lado, facilita a coleta de informações e o processo de implantação propriamente dito.

Por fim, será necessário um grande envolvimento da Diretoria Executiva do IEL/SC na sensibilização de todos os colaboradores, buscando orientá-los acerca da importância da análise estratégica de custos para o desenvolvimento das ações previstas no planejamento estratégico. Além disso, para uma boa utilização do sistema proposto, será fundamental um efetivo trabalho das áreas Administrativa e Financeira (ADF) e Gestão Organizacional (GEO), que serão

responsáveis, respectivamente, pela alocação adequada dos custos e pela elaboração de relatórios de custos para a análise estratégicas.

CAPÍTULO 5 – CONCLUSÕES

Devido ao grande aumento no volume de custos indiretos com relação ao custo total de uma empresa, fator que provocava distorções nas alocações de recursos por produto, a grande maioria das empresas, a partir da década de 80, passou a necessitar de ferramentas/sistemas de custos que propiciassem mais informações para tomada de decisões estratégicas, baseadas em custos.

Baseando-se nesse contexto, a fundamentação teórica realizada concentrou-se na tentativa de demonstrar as virtudes e fraquezas dos sistemas de custos tradicionais (custeio por absorção e custeio variável) e do sistema de custeio baseado em atividades (ABC).

O Sistema de Custeio por Absorção, na conjuntura atual, embora demonstre ser ineficiente para fins gerenciais, especialmente quando se realizam rateios arbitrários, assume grande importância para a apuração de resultados e para o próprio balanço, quando se trata de avaliação de estoques. Além disso, para as empresas brasileiras, tal metodologia é de uso obrigatório para fins de imposto de renda.

Já o Sistema de Custeio Variável surge para amenizar os problemas do custeio por absorção, tendo como base a distinção entre as despesas de custos fixos e variáveis. Essa metodologia, no entanto, atribui aos produtos, além das despesas variáveis, apenas a parcela variável dos custos. Assim, os fixos são alocados como despesas do período e, portanto, acabam por atuar de maneira indireta no resultado.

O principal diferencial do Sistema de Custeio Baseado em Atividades é a possibilidade de gerar informações com maior exatidão a respeito do custo de produtos e/ou serviços, adquirindo, assim, grande importância nos processos de tomada de decisões estratégicas, no aperfeiçoamento da organização e no uso eficiente dos recursos empresariais. Tem como principal limitação a não aceitação pelo fisco, portanto deve ser utilizado como o sistema primário em elaborações de relatórios de custos para informações estratégicas. Já os demais métodos de custeio podem ser aproveitados para as conciliações contábeis, cumprindo, dessa forma, os princípios de contabilidade vigentes.

Para atender ao objetivo principal do trabalho e às necessidades específicas do IEL/SC, o estudo de caso foi pautado na utilização do método de custeio ABC. Os dados coletados no estudo de caso possibilitam grandes benefícios ao Instituto Euvaldo Lodi de Santa Catarina, a saber:

- Preparar-se para a demonstração da gestão de custos do IEL/SC perante adversidades e/ou contestações;
- Apurar e controlar os custos reais dos produtos e serviços, incluindo os custos indiretos;
- Demonstrar a relação entre os custos dos produtos / serviços e seus benefícios, bem como o volume de atividades;
- Possibilitar maior acuracidade nas projeções utilizadas nos processos de planejamento estratégico e operacional;
- Avaliar a eficácia e eficiência da gestão dos recursos disponibilizados, assim como da geração de resultados financeiros e sociais;
- Projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas da indústria e que possam ser produzidos e oferecidos com garantia de sustentabilidade;
- Orientar a composição (mix) de produtos e serviços e as decisões sobre investimentos.

Considerando o questionamento inicial da pesquisa: “os modelos de apropriação de custos tradicionais e o sistema de Custeio Baseado em Atividades modificam a gestão estratégica e permitem o aumento da eficiência econômica?”, conclui-se, a partir dos benefícios apontados acima, que a implantação do sistema de custeio ABC possibilitará à instituição utilizar seus recursos de forma consciente, configurando, assim, um aumento na gestão da eficiência econômica e das atividades que fazem parte dos produtos ofertados pelo IEL/SC.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

ANJOS, Eraldo J. F. “**A contabilidade de custos: um enfoque para a moderna empresa**”. Recife: UFPE, 1998.

BERNARDINI, J. **Política e formação de preço: uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada**. São Paulo: Atlas, 1996

BYRNS, Ralfh T.; STONE, Gerald W. **Microeconomia**. São Paulo: Makron *Books*, 1996.

CREPALDI, Silvio A. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas S.A., 2009.

DUBOIS, A.; KULPA, L; SOUZA, L. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos**. São Paulo: Atlas S.A., 2006.

DUTRA, René G. **Custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2009.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: Saraiva, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia**. São Paulo: Atlas, 1990.

GUERREIRO, Reinaldo. **Gestão do lucro**. São Paulo: Atlas, 2006.

IEL-SC. “**Relatório da gestão de 2009**”, Florianópolis/SC, maio de 2009.

KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin (1998). **Custo & Desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo** Rio de Janeiro: Futura, 1998

KPMG Risk Advisory Services Ltda. “**Manual de treinamento – Workshops regionais**”. Brasília/DF, abril de 2009

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

LEONE, George S. G. **Custos**: planejamento, implantação e controle. São Paulo: Atlas, 1983.

LEONE, George S. G.. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARSHALL, Alfred. **Princípios de economia**: volume II. São Paulo: Abril Cultura, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

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

MAUAD, Luiz G. A.; PAPLONA, Edson O. **O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor**. São Paulo: IX Congresso Brasileiro de Custos, 2002

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos**: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC - Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC - Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1997.

PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L. **Microeconomia**. São Paulo: Makron *Books*, 1999.

PINHO, Diva B.; VASCONCELLOS, Marco A. S. **Manual de economia**. São Paulo: Saraiva, 2004.

PONTES, J. Randolpho. **A indústria de energia elétrica no Brasil**: causas fundamentais de sua reestruturação. Dissertação de Mestrado, Florianópolis: UFSC/EPS, 1998.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva das nações**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

PORTER, Michael E.. **A Vantagem competitiva das nações**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

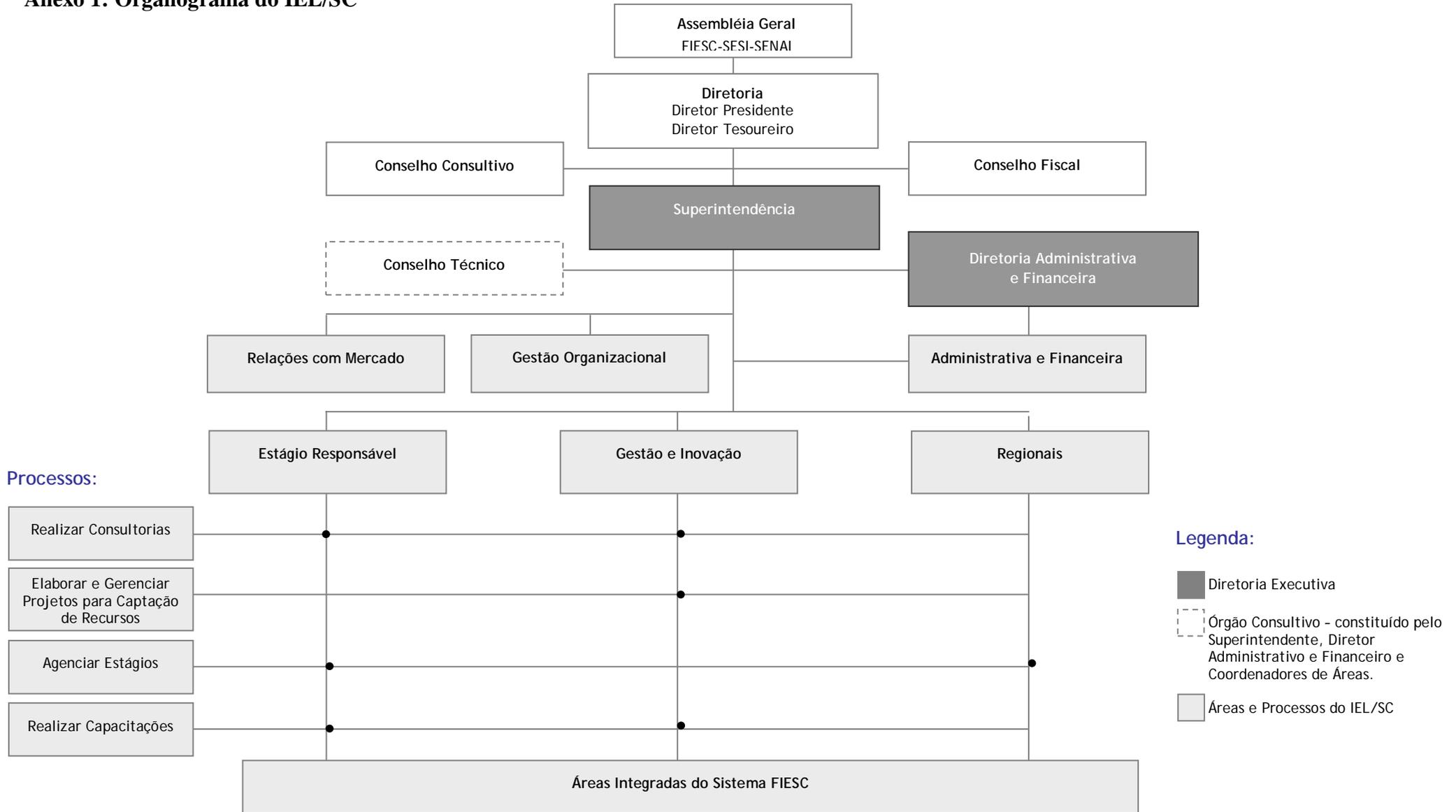
SHANK, John. GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SOUZA, Luciane Caliari de. **Tratamento de riscos no mercado brasileiro de energia elétrica, no período de 1998-2002**. Florianópolis: UFSC, 2004.

VASCONCELLOS, Marco A. S.; OLIVEIRA, Roberto G. **Microeconomia**. São Paulo: Atlas, 1996.

ANEXOS

Anexo 1: Organograma do IEL/SC



Anexo 2 – Inter-Relacionamento dos Objetos de Custos

Nível I	Nível II	Nível III	Nível IV	Nível V
IEL/SC	Estágio Responsável	Agenciar Estágios	Estágio Supervisionado Estágio Customizado	Contratos Est. Sup. Contratos Est. Cust.
		Realizar Capacitação	<i>In company</i> Curso Aberto	Contratos <i>Incompany</i> Cursos
	Gestão e Inovação	Realizar Consultoria	BMK Industrial PQF Gestão da Inovação Elaboração de Proj.	Contratos BMK Contratos PQF Contratos G da I Contratos EP
			Realizar Capacitação	<i>In company</i> Curso Aberto