

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

WILSON RAMOS

MODELO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES ABC  
(Activity Based Costing) APLICADO NO CREA-PR

CURITIBA

2013

WILSON RAMOS

MODELO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES ABC (Activity Based Costing)  
APLICADO NO CREA-PR

Projeto Técnico apresentado ao Departamento de Administração Geral e Aplicada do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Gestão Pública

Orientador: Prof. Marcos Wagner da Fonseca

CURITIBA

2013

*A Deus que sempre está ao  
nosso lado, nos fortalecendo e  
nos abençoando.*

*À minha maravilhosa família,  
que sempre me incentivou para a  
realização dos meus ideais, acreditando nos meus sonhos  
e encorajando-me a enfrentar todos os  
momentos difíceis da vida.*

*Aos colegas de trabalho que me auxiliaram  
e me incentivaram na realização  
deste trabalho.*

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo a implantação do conceito de medição dos custos por atividade, conhecido como Custos ABC (Activity Based Costing) no CREA-PR – Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado do Paraná. Há uma necessidade latente de medir os custos de forma diferenciada daquela adotada normalmente pelas empresas públicas, que é a medição tradicional, onde o objetivo principal é o atendimento à legislação que rege a contabilidade pública. No gerenciamento diário das despesas e dos custos, faz-se necessário ampliar os limites da visão sobre o comportamento dos gastos e a sua eficiência, o que pode ser conseguido com a aplicação dos conceitos de levantamento dos Custos Baseados em Atividades. Atualmente os gastos públicos estão sendo cuidados mais de perto por um número cada vez maior de pessoas, principalmente pela ampliação no acesso público às informações através de portais de transparência, notas no Diário Oficial, jornais, publicações e outros, onde são apresentados os dados dos gastos públicos, porém muitas vezes estas informações são de difícil interpretação pelo público leigo, e o conceito de custos por atividade vem apresentar um ganho também nesta questão, facilitando a interpretação dos dados e principalmente facilitando a identificação de possíveis distorções nos gastos públicos.

**Palavras-chave:** Custos ABC. Transparência Pública. Direcionadores de Custos.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 – SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS.....	13
FIGURA 2 – GERENCIAMENTO MATRICIAL DAS DESPESAS – ESTADO.....	23
FIGURA 3 – CUSTO MENSAL DE FISCALIZAÇÃO POR NÚCLEO REGIONAL EM 2013....	29
FIGURA 4 – CUSTO MENSAL COM FISCALIZAÇÃO EM 2013.....	30
FIGURA 5 – CUSTO MÉDIO POR FISCALIZAÇÃO EM 2013.....	31
FIGURA 6 – RANKING DE CUSTO MÉDIO POR FISCALIZAÇÃO E POR FISCAL.....	32

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1: GERENCIAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS.....	25
TABELA 2: DIRECIONADORES DE CUSTOS DA ATIVIDADE DE FISCALIZAÇÃO.....	26

## LISTA DE SIGLAS

**ABC** – Activity Based Costing, ou custeio baseado em atividades.

**ART** – Anotação de Responsabilidade Técnica.

**CREA-PR** – Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado do Paraná.

**OBI** - Oracle Bussines Intelligence.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
1.1 APRESENTAÇÃO/PROBLEMÁTICA .....	8
1.2 OBJETIVO GERAL DO TRABALHO .....	9
1.3 JUSTIFICATIVAS DO OBJETIVO .....	10
<b>2. REVISÃO TEÓRICO-EMPÍRICA</b> .....	<b>12</b>
2.1 CUSTEIO ABC - CONCEITOS.....	17
<b>3. METODOLOGIA</b> .....	<b>19</b>
<b>4. A ORGANIZAÇÃO</b> .....	<b>19</b>
4.1 DESCRIÇÃO GERAL: .....	20
4.2 - DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA.....	21
4.2.1 - DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE DE FISCALIZAÇÃO .....	23
<b>5. PROPOSTA</b> .....	<b>24</b>
5.1 DESENVOLVIMENTO DA PROPOSTA.....	25
5.2 PLANO DE IMPLANTAÇÃO .....	26
5.3 – RECURSOS.....	27
5.4 - RESULTADOS ESPERADOS .....	28
5.5 - RISCOS OU PROBLEMAS ESPERADOS E MEDIDAS PREVENTIVO-CORRETIVAS.....	28
5.6 - IMPLANTAÇÃO .....	29
<b>6. CONCLUSÃO</b> .....	<b>32</b>
<b>7. REFERÊNCIAS</b> .....	<b>33</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 Apresentação/Problemática

Este trabalho é fruto de estudo direcionado à apuração dos custos da atividade de fiscalização do exercício profissional das diversas áreas da engenharia e da agronomia, atividade esta realizada pelo Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Paraná, de forma a dar suporte ao gerenciamento econômico-financeiro da organização.

Dentro de um contexto sistêmico, pretende-se evidenciar a formação dos custos consumidos na atividade fim do Conselho, que é a fiscalização do exercício profissional nas áreas de engenharia e agronomia, buscando apresentá-lo de forma detalhada e sistematizada, auxiliando os gestores da Organização na tomada de decisões.

Cada vez mais as Organizações, sejam públicas ou privadas, são levadas a buscar o aprimoramento e a adequação a novas técnicas e métodos gerenciais pois trabalham com recursos limitados e precisam otimizar seu uso, seja com o objetivo de ampliar os lucros nas empresas privadas, ou como forma utilizar com responsabilidade, transparência e eficiência os recursos públicos, no caso das organizações públicas. Para isso, a análise de custos é condição essencial dentro de qualquer empresa para auxiliar rápidas tomadas de decisões e controle de operações.

A contabilidade de custos, devido a grande gama de informações que a compõe, torna-se uma grande fonte de dados para um sistema de informações gerenciais. Nesta mesma linha de pensamento, segundo Kaplan e Cooper (1998 p. 384), um sistema de custeio ABC (Activity Based Costing), ou custeio baseado em atividades, pode oferecer informações para a melhoria da qualidade e eficiência das atividades executadas, principalmente para as empresas de prestação de serviços, que é o caso do CREA-PR, levando-se em consideração que neste tipo de atividade a maior parte dos custos é indireto e fixo, tendo um volume mínimo de uso de materiais diretos. (Kaplan & Cooper, 1998, p. 376).

O ponto central em relação às empresas públicas, particularmente de prestação de serviço, tem sido a mudança de padrão burocrático de gestão para um padrão proativo. Isto se deve também ao anseio da sociedade por uma administração pública cada vez mais transparente e que forneça informações sobre os gastos públicos e os correspondentes benefícios agregados, permitindo a participação dos cidadãos no controle dos dispêndios do Estado, permitindo assim, a inclusão de novos atores sociais na formulação de políticas públicas.

Para que isso seja possível, os administradores do setor público necessitam de um conjunto cada vez maior de informações gerenciais para cumprirem com eficiência, eficácia e efetividade as tomadas de decisões, e num modelo gerencial, não se podem tomar decisões confiáveis sem conhecer as diferentes alternativas de ação, custos, seus benefícios e os impactos gerados na Organização. Desta forma, torna-se extremamente necessário, um sistema de informações capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade, ou ainda permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços semelhantes produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando conhecer e estimular a melhoria do desempenho de seus dirigentes.

Diante desta necessidade de informações que auxiliem os gestores públicos na tomada de decisões, este trabalho tem o objetivo de apresentar proposta de um sistema de apropriação de custos baseado atividades ABC (*Activity Based Costing*), inicialmente para a atividade de fiscalização, que é o escopo deste trabalho, fornecendo informações gerenciais para a alta administração e auxiliando na tomada de decisões e, posteriormente, poderá ser estendido a outras atividades dentro da empresa que for julgado necessário.

## 1.2 Objetivo Geral do trabalho

O tema deste trabalho foi escolhido devido à percepção da necessidade, pela alta administração da Empresa, em obter informações mais apuradas sobre os custos das principais atividades desenvolvidas na Organização.

Atualmente o sistema de apropriação ou rateio dos custos adotado é o tradicional, dividindo-os por centros de custos, o que fornece informações contábeis destinadas a garantir primeiramente o atendimento às exigências legais e, de forma secundária, fornece informações gerenciais para tomada de decisões ligadas ao orçamento e os gastos efetuados por departamento.

Com este trabalho, pretende-se apresentar um sistema, que será desenvolvido utilizando a ferramenta <sup>1</sup>OBI - Oracle Business Intelligence, sistema este já disponível na empresa, que será adaptado na área financeira para a aplicação dos conceitos da apropriação dos custos por atividade ABC.

Com o desenvolvimento deste sistema, pretende-se fornecer inicialmente informações que auxiliem a alta administração na tomada de decisões quanto aos custos gerados com a atividade de fiscalização.

A forma de visualização das informações de custos aqui proposta irá proporcionar novas perspectivas de análise dos custos, principalmente nas atividades que envolvem mais de um centro de custos, ou se o processo de produção deste serviço é afetado pelos custos de outros departamentos.

### 1.3 Justificativas do objetivo

Os gastos realizados nas Organizações públicas vêm sendo constantemente colocadas em evidência, sendo alvo de avaliações e questionamentos por parte da sociedade, fruto principalmente de mudanças na mentalidade da população brasileira que, cada vez mais, vem buscando conhecer e participar ativamente das decisões e do controle dos gastos do governo.

Esta mudança de comportamento da sociedade, aliado a crescente demanda e diversificação das ações do governo, traz consigo um problema para a administração pública, que é a necessidade de maior controle dos gastos e o investimento em políticas públicas que tragam maiores e melhores resultados.

Como as informações sobre os gastos do governo em geral são organizadas com vistas às necessidades da administração financeira (fluxo de caixa do Tesouro Nacional), o governo sempre teve noção de quanto precisaria cortar em decorrência

---

<sup>1</sup>Oracle Business Intelligence. É um sistema baseado em interface Web que possibilita o desenvolvimento de relatórios, planilhas e gráficos, gerados a partir da massa de dados oriundas dos diversos sistemas informacionais dentro de uma organização.

do equilíbrio macroeconômico, mas nunca soube ao certo como e onde deveria cortar. Ou seja, o governo nunca teve condições de promover cortes seletivos de gastos, de modo a não comprometer ainda mais o desempenho da administração pública. Assim, a redução de gastos com melhoria de desempenho tornou-se uma alternativa impraticável, ainda que necessária (ALONSO, 1999, p. 38).

Pelo exposto, não há dúvidas de que o tema “custos no serviço público” é extremamente importante e tem grande impacto para a administração pública. O esgotamento do modelo de gestão burocrático ou tradicional da administração pública é fato, pois o modelo tradicional enfatiza os controles formais estritamente com o objetivo de cumprir a legislação, enquanto que os modelos de gestão que vêm sendo propostos e desenvolvidos em programas de reforma da administração pública enfatizam a melhoria no desempenho e resultados. É o que Osborne denominou governo de resultados (OSBORNE, 1994, p 21).

Diante destas questões, na Organização em que este trabalho está sendo realizado – CREA-PR – nota-se a necessidade de uma gestão de custos voltada a informações gerenciais e de desempenho que permita a correta apropriação dos custos e a avaliação das diversas atividades e serviços prestados.

Com este trabalho, pretende-se fornecer à Organização uma ferramenta que auxilie a gestão de custos, baseada em conceitos de administração moderna e voltada a melhoria no desempenho e nos resultados, e o que se busca é a redução dos custos sem que haja redução da qualidade nos serviços prestados.

Inclui-se nos benefícios à organização o que Alonso classifica como indicadores de custos, os quais fazem parte das medidas de desempenho e auxiliam os administradores em:

- a. promover a redução de custos com melhoria da qualidade dos serviços prestados;
- b. instrumentalizar o combate ao desperdício e identificar atividades que não agregam valor ao usuário dos serviços públicos;
- c. servir de guia para avaliar o impacto efetivo das decisões tomadas;
- d. tornar clara para toda a organização (e seus clientes) a percepção de melhoria no desempenho, que é um importante fator de motivação;

- e. promover a mudança da cultura organizacional, introduzindo a dimensão de prestação de contas e de valorização dos recursos financeiros da organização;
- f. subsidiar o processo orçamentário (no conceito original de orçamento-programa);
- g. subsidiar a avaliação de planos de reestruturação e melhoria de gestão;
- h. servir de parâmetro para a competição administrada entre unidades prestadoras de serviços similares. (ALONSO, 1999, p. 44)

Em termos acadêmicos, o conhecimento adquirido neste trabalho é de suma importância, pois envolve a interação com a gestão da organização e com conceitos de administração pública dos recursos financeiros. Neste quesito, cabe ressaltar, que o desenvolvimento de um sistema como o aqui proposto, vislumbra garimpar informações que não são tão visíveis, ou são avaliadas segundo estimativas pouco precisas. O conhecimento técnico adquirido pode ser utilizado dentro da empresa para auxiliar na otimização do uso dos recursos financeiros e na melhoria dos processos.

## **2. Revisão teórico-empírica**

O conhecimento dos custos é vital para uma organização e possibilita saber se determinado produto ou serviço é rentável e se é possível reduzir este custo. Sendo assim, a contabilidade mais moderna vem criando sistemas de informações que permitem melhor gerenciamento de Custos.

A ilustração a seguir dá uma ideia de como se situam a Contabilidade Financeira, a de Custos e a Gerencial dentro de uma visão geral, além do sistema de orçamento dentro do contexto de um Sistema de Informação:

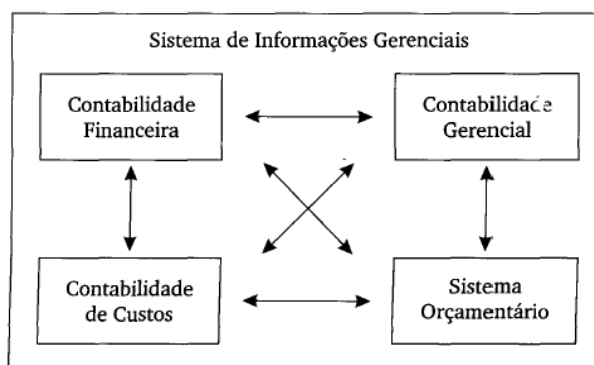


Figura 1: Sistema de Informações Gerenciais

Fonte: MARTINS, ELISEU(2003, p: 15)

Com esta nova visão da forma de utilizar a Contabilidade de Custos, houve um maior aproveitamento em outros campos que não o industrial.

No caso de instituição não tipicamente daquela natureza, tais como instituições financeiras, empresas comerciais, firmas de prestação de serviços etc., onde seu uso para efeito de Balanço era quase irrelevante (pela ausência de estoques), passou-se a explorar seu potencial para o controle e até para as tomadas de decisões. (MARTINS, 2003 p. 16).

Segundo este autor, as empresas prestadoras de serviços, que eventualmente utilizavam levantamento de custos apenas para verificação dos “estoques de serviços em andamento”, ou seja, com o intuito de avaliar os custos incorridos em projetos ainda não acabados, viram na contabilidade de custos um vasto campo a explorar e atualmente é relativamente comum encontrarmos Bancos, Financeiras, Lojas Comerciais, escritórios de Planejamento, de Auditoria, de Consultoria, etc., utilizando-se de Contabilidade de Custos.

No contexto deste trabalho, relativo às Organizações Públicas, é necessário ainda levar em consideração a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que é uma lei relativamente sofisticada e atual em suas exigências. Não se trata mais de determinar custos para auxiliar na determinação dos preços dos serviços, mas esta lei requer a construção, implantação e manutenção de um sistema de custos que permita a avaliação de resultados, de

desempenhos e o acompanhamento das gestões orçamentária, financeira e patrimonial.

O desafio da construção desse tipo de sistema começa a ser enfrentado em diversas organizações, como relatam alguns estudiosos do setor público a seguir.

Alonso (1999) visualizou o sistema de custos como um dos principais indicadores de desempenho. Segundo o autor, quando comparados a algum padrão de custo entre organizações ou serviços semelhantes e até mesmo a padrões estabelecidos internamente na própria organização, os custos podem orientar decisões de melhoria ou reestruturação de processos de trabalho, terceirização, outorga de concessão, adoção de parcerias, descentralização, adoção de contratos de consultoria em gestão, entre outros. Além disso, o autor destaca que “a correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados” (ALONSO, 1999, p. 45).

Quanto ao método utilizado para apropriação dos custos, Alonso sugere a utilização do ABC como forma de fugir dos problemas relativos aos rateios tradicionais, potencializados pelos elevados custos fixos e indiretos do setor público. Referente aos aspectos do processamento de dados, ele propõe que o sistema se alimente dos dados sobre a despesa informada, no caso da União, pelo SIAFI<sup>1</sup>, rodando em rede local, de forma que não interfira no processamento do sistema. Ele ainda defende que os sistemas de custos não tenham estrutura de dados padronizada:

Os custos de cada organização governamental dependem da natureza dos serviços prestados e da forma pela qual são executados (conforme o mapa dos processos de trabalho). Ou seja, os sistemas de custos devem ser desenhados sob medida para as necessidades de cada organização governamental (ALONSO, 1999, p. 51).

---

<sup>1</sup> SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira: sistema onde são registrados os lançamentos da contabilidade orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal, inclusive unidades da administração indireta – autarquias, fundações e universidades.

Outro autor renomado nesta área, Afonso, defende o desenvolvimento de um sistema de informações que possa “criar um ambiente gerencial onde a informação se torne um elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para a otimização do resultado.” (AFONSO, 2000, p.2). Ele defende que a base para a construção desse modelo de sistema é o Orçamento Público, utilizado como fonte de dados monetários o qual fornecerá uma base de comparação entre os custos efetivamente incorridos e os projetados, ou seja, orçamento x realização.

O método de custeio proposto por Afonso também é o ABC, que, segundo ele:

O sistema de custo baseado nas atividades se adequa muito bem ao serviço público. Através da classificação funcional-programática podem-se estabelecer direcionadores de custos para cada programa, subprograma, etc., estabelecendo bases de comparação com orçamento e com outros entes públicos. (AFONSO, 2000, p. 2).

A diferença entre os dois autores é que Alonso defende que o sistema de custos deve ser personalizado para cada organização, enquanto Afonso defende que o “plano de contas, as unidades de custo e seus respectivos geradores de custo (direcionadores) devem ser os mesmos para todos os órgãos afins, (por exemplo: prefeituras), visando facilitar a comparabilidade” (AFONSO, 2000, p. 2).

Num estudo realizado nas universidades federais brasileiras, Peter desenvolveu um modelo de gestão de custos fundamentado no modelo ABC voltado ao aperfeiçoamento dos processos institucionais, e “prover informações físicas e monetárias sobre o custo das macro-atividades desenvolvidas, para melhoria da eficácia da gestão, sob a ótica do custeio de atividades, ou seja, ABC de primeira geração.” (PETER, 1999, p. 8)

Armando Catelli e outros, no artigo intitulado “Um sistema para gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras”, em 2001, propõe a aplicação do modelo de Gestão Econômica - GECON às entidades governamentais, partindo da concepção de que as organizações públicas são sistemas abertos e integrados ao sistema governamental e à sociedade, sendo constituídas para cumprir sua missão em continuidade e criar valor para a sociedade. Para cumprir sua missão defende que:

a organização projeta objetivos, compartilhados por todos os níveis gerenciais, e interage continuamente com os sistemas da sociedade, dela captando os insumos e recursos de que necessita para a produção de bens e serviços que devolve à sociedade, com valor superior ao dos recursos recebidos (CATELLI, 2001, p. 88).

A avaliação da gestão pública seria feita por meio da mensuração do resultado econômico, que confronta o recurso orçamentário despendido com seu custo de oportunidade. Para esse efeito, admite-se que as atividades desempenhadas ou os serviços prestados pelo Estado tenham um valor econômico correspondente à melhor alternativa disponível na sociedade para a obtenção desse mesmo serviço, podendo, portanto, ser considerados receita da atividade do Estado.

O custo dos serviços prestados pelo Estado, ou seja, o recurso despendido deve ser mensurado pelo método do custeio direto, que, segundo Catelli:

evita que a gestão de uma determinada área seja penalizada por custos em que sua área não incorreu e sobre os quais não possui controle. Um sistema de gestão por resultados implica critérios de mensuração aptos a identificar receitas e custos apenas com as áreas e decisões que os originaram, evitando-se todo rateio. (CATELLI, 2001, p. 92).

O sistema de informação proposto para as organizações públicas prevê a elaboração de dois subsistemas orçamentários: o SOP – Subsistema Orçamentário Público, que abrange todas as contas globais de acordo com o plano de contas e critérios de mensuração do setor público; e o SOG – Subsistema de Orçamento Gerencial, “que define como os recursos previstos nas contas globais serão melhor aplicados nas ações concretas das diversas áreas de responsabilidade” (CATELLI, 2001, p. 95).

Em 2005, Catelli publicou um artigo intitulado Mensuração de atividades: “GECON” x “ABC”, onde esclarece sua posição em relação à mensuração de custos, comparando as principais características do método de custeio ABC com o modelo GECON – Sistema de Informação de Gestão Econômica. Segundo ele, “As informações geradas pelo sistema de contabilidade tradicional já não atendem as novas necessidades de gestão.” (CATELLI, 2005, p. 3).

Conforme esta visão a contabilidade, na forma como vem sendo utilizada, não está atendendo as necessidades de informações que os gestores das empresas precisam. Um método que vem sendo utilizado para gerar informações de custos em boa parte do mundo é o método de custeio ABC, porém, segundo ele, este método

também possui falhas conceituais, pois está muito focado na apresentação de custos apenas.

Neste trabalho, Catelli critica o método ABC, pois entende que:

O sistema ABC não muda a realidade dos fatos, de que a grande parcela dos custos indiretos, qualquer que seja o tipo de atividade é de natureza fixa. Assim todo relacionamento dos custos fixos das atividades com os produtos é tão subjetivo e incorreto como ratear esses custos proporcionalmente ao custo de mão de obra direta. (CATELLI, 2005, p. 4).

Devido ao aumento do uso de tecnologias modernas na produção, os custos fixos vêm aumentando significativamente em relação aos custos variáveis, o que conduz a erros cada vez maiores.

Outra questão apontada é que o foco do custeio ABC é apenas na mensuração dos custos, esquecendo-se de considerar o benefício ou receita do produto/serviço. “o melhor modelo de decisão é aquele que contempla não só os custos, mas também as receitas e, portanto resultados.” (CATELLI, 2005, p. 4).

Através da análise dos pontos de vista dos autores relacionados, entendemos que o método de custeio ABC é apropriado para utilização em Organizações Públicas, mesmo com as ressalvas apresentadas por Catelli em relação às falhas do método no que tange principalmente a não levar em consideração à receita gerada pelo produto/serviço. O fato de as Organizações públicas terem suas fontes de receitas estabelecidas em Lei e que o foco principal não é a obtenção de lucros torna esta falha pouco relevante para este tipo de organização, porém penso ser de suma importância em empresas privadas.

## 2.1 Custeio ABC – Conceitos

A disponibilização de um produto ou serviço envolve uma cadeia de atividades que transformam insumos em produtos, e este processo é realizado com o intuito de adicionar valor ao cliente, fazendo papel de link entre os insumos e os produtos.

Este sistema tem como fundamento básico a busca do princípio da causalção, que determina que “o agente causador da consumação ocorrida, correspondente a determinada variação patrimonial qualitativa, seja debitado pelo respectivo valor” (FAGUNDES, 2004), em outras palavras, os custos devem ser atribuídos a quem competem.

A ideia básica é atribuir primeiramente os custos às atividades que, segundo Brimson (1996) significa “uma combinação de pessoas, tecnologia, matérias-primas, métodos e ambiente para gerar determinado produto ou serviço”. Estas atividades são grupos de tarefas com o objetivo comum, e seu nível de detalhamento depende da necessidade da empresa, podendo ser mais abrangente ou mais específico, sendo que, quanto maior o nível de detalhamento, maior a complexidade do sistema.

Posteriormente deve-se atribuir custos das atividades aos produtos. Sendo assim, primeiramente faz-se o rastreamento dos custos que cada atividade causou, atribuindo-lhes estes custos, e posteriormente verificam-se como os portadores finais de custos consumiram serviços das atividades, atribuindo-lhes os custos definidos.

Segundo MARTINS (2003, p. 66), para atribuir custos às atividades e aos produtos utilizam-se direcionadores de custos de recursos e direcionadores de custos de atividades, que são fatores que determinam o custo de uma atividade. Exemplos de direcionadores são: o nº de empregados; área ocupada; tempo de mão-de-obra (hora-homem); tempo de máquina (hora-máquina); quantidade de kwh; estimativa do responsável pela área, etc.

“A quantidade de direcionadores com que se vai trabalhar depende do grau de precisão desejado e da relação custo-benefício. Os direcionadores variam de empresa para empresa, dependendo de como e por que as atividades são executadas.” (MARTINS, 2003, p. 67)

### **3. Metodologia**

Com base na fundamentação teórica do sistema de custeio ABC, será desenvolvido um método que possibilite a implantação deste sistema no Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Paraná, no setor de Fiscalização, seguindo os seguintes passos: Identificação e descrição das atividades do setor; Mapeamento das atividades; Identificação dos recursos financeiros; Identificação de dados não financeiros; Identificação dos direcionadores de recursos; Alocação dos recursos às atividades; Identificação dos objetos de custos.

Sendo assim as etapas para a realização do projeto são:

1. Preparação, através do embasamento teórico;
2. Recolhimento de dados de lançamentos contábeis e entrevistas informais com pessoas do departamento contábil e do setor de fiscalização para sanar dúvidas;
3. Validação de dados, através de comparações com os relatórios atuais que apresentam a relação de custos por centro de custos;
4. Aplicação do modelo;
5. Desenvolvimento de sistema de informação para demonstração dos resultados em Oracle Business Intelligence, que é a ferramenta atual de apresentação gerencial dos dados financeiros;
6. Redação final com apresentação dos resultados obtidos, com o objetivo de servir de proposta e sugestão para aplicação em outras atividades do Conselho.

### **4. A Organização**

**CONSELHO REGIONAL DE ENGENHARIA E AGRONOMIA DO ESTADO  
DO PARANÁ – CREA-PR**

#### 4.1 Descrição geral:

Os resultados deste trabalho serão aplicados no Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado do Paraná. Empresa de direito público criada em 11 de junho de 1934, instituída através do Decreto Federal nº 23.569, de 11 de dezembro de 1933, é uma autarquia federal responsável pela regulamentação e fiscalização das empresas e profissionais da área de engenharia e suas ramificações como tecnólogos, técnicos industriais, etc. O CREA-PR está subordinado às regulamentações do Conselho Federal de Engenharia e Agronomia - CONFEA.

Os serviços oferecidos às empresas e profissionais da engenharia e para a sociedade em geral são: ART (Anotação de Responsabilidade Técnica), Fiscalização de obras/serviços, Formulários e Documentos, Registro de Pessoa Física, Registro de Pessoa Jurídica, disponibilização de informações a Instituição de Ensino e Entidades de Classe Profissional, provedor de e-mail para os profissionais e Certidões diversas, entre outros.

A estrutura física do CREA-PR é composta por uma Sede no município de Curitiba onde estão os departamentos Administrativos, Assessorias e Setores. Também disponibiliza atendimento em oito Regionais localizadas nas principais cidades do Estado sendo um total de trinta e sete locais de atendimento ao público distribuídos estrategicamente pelo Estado.

O Conselho conta atualmente com um quadro funcional de quatrocentos e quatro colaboradores, trinta estagiários e nove terceirizados distribuídos na Sede e demais unidades do Paraná.

O orçamento anual de que dispões é de R\$ 60 milhões para fazer frente às despesas com a manutenção das atividades e os investimentos, sendo que todos os recursos são próprios e as receitas são divididas em quatro grupos:

- Anuidades de profissionais e empresas;
- ARTS (Anotação de Responsabilidade Técnica);
- Multas;
- Receitas diversas

## 4.2 - Diagnóstico da situação-problema

A proposta deste trabalho é disponibilizar informações gerenciais sobre os custos efetivos dispendidos na atividade da fiscalização do exercício profissional. Esta atividade é realizada pelos agentes fiscais lotados no Departamento de Fiscalização do CREA-PR. Segundo Alonso, é necessário distinguir entre despesa e custo, ou seja,

Enquanto a despesa é o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão do governo, o custo mede o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço (custo do produto). O custo também mede o consumo de recursos pelas atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou de processo). (ALONSO, 1999, p. 04).

Considerando a diferenciação apontada por Alonso, o que se pretende demonstrar são os recursos utilizados pelo setor de fiscalização efetivamente com a sua atividade fim, que é a fiscalização, apresentando-os separadamente pelas diversas tarefas que a compõe, possibilitando assim, analisar quais dessas tarefas tem maior impacto no total dos custos, inclusive podendo gerar oportunidades de melhoria no processo com a consequente redução dos custos.

Outra questão abordada por Alonso é a visão comparativa dos custos entre serviços semelhantes dentro da própria organização ou entre organizações diferentes, o que pode ser conseguido através de um sistema de custos bem elaborado:

No setor público, o critério relevante não é o da rentabilidade, mas a identificação de custos elevados em relação a padrões de análise (custo histórico, custo de organizações ou serviços congêneres etc.) poderá orientar a administração pública sobre a necessidade de ações de melhoria de processos ou mesmo a sua reestruturação, terceirização, outorga de concessão, adoção de parcerias, ações de descentralização, adoção de contratos de gestão etc. (ALONSO, 1999, p. 45).

Esta visão comparativa é uma demanda antiga do CREA-PR, sendo que algumas atividades são realizadas por diversas unidades ou escritórios, porém, como não há uma apropriação dos custos por atividade, é difícil comparar a eficiência. Esta comparação é necessária para que se possa verificar as melhores práticas adotadas em cada serviço ou atividade realizada e disseminá-las aos outros

departamentos. Por algumas vezes já se tentou aplicar este conceito, inclusive obtendo-se resultados positivos, mas por falta deste instrumento de análise diferenciada dos custos, não foi possível medir o resultado.

A questão de não conseguir medir o resultado de uma estratégia adotada, sob meu ponto de vista, é tão crítica quanto não ter informações para criar uma estratégia. Diversas ações tomadas com o intuito de redução de custos ou mesmo de melhoria na eficiência dos gastos tem esbarrado na falta de um instrumento de mensuração deste resultado. Em alguns casos é possível ter uma noção a nível mais macro, porém como são diversas as variáveis que compõe o custo de um serviço, pode-se inclusive ter muitas distorções na análise.

O custeio por atividade, como já referenciado, vem de encontro a esta necessidade, pois leva em consideração as principais dimensões que compõe o custo de um serviço, possibilitando enxerga-las sob diversos ângulos, como por exemplo, mensurando quanto de material é empregado, ou mesmo a parcela de custos com recursos humanos é envolvido naquela atividade.

Este sistema já é utilizado na empresa desde o ano de 2009, e desde o início da implantação até hoje sou o analista responsável pela estruturação, desenvolvimento e manutenção deste sistema, contando atualmente com o auxílio de mais uma analista de sistemas, devido à grande demanda de informações.

Em 2010, desenvolvemos nesta plataforma, uma área de análise gerencial do financeiro da empresa, utilizando os dados financeiros exportados pelo sistema Contábil – Sisconti, utilizado pelo setor de contabilidade da Empresa.

Sendo assim já existe na empresa a cultura de “criar um ambiente gerencial onde a informação se torne um elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para a otimização do resultado.” (AFONSO, 2000: p. 2), e segundo o autor, a base para a construção desse modelo de sistema é o Orçamento Público, utilizado como fonte de dados monetários o qual fornecerá uma base de comparação entre os custos efetivamente incorridos e os projetados, ou seja, orçamento x realização.

O controle orçamentário atualmente é realizado por grupos de contas, chamados de pacotes, e em nível mais geral tem a visualização demonstrada na figura 2.

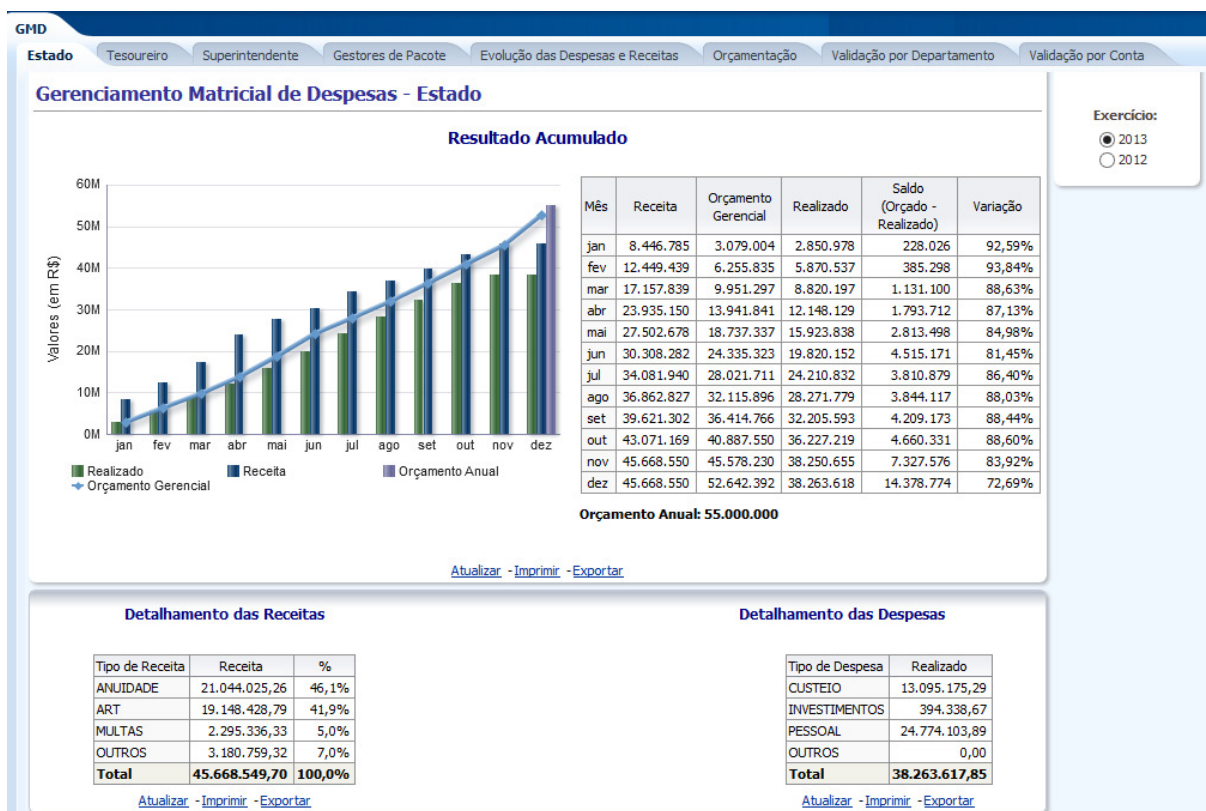


Figura 2: Gerenciamento matricial das Despesas – Estado  
 Fonte: Tela do Sistema de Business Intelligence do CREA-PR (acesso restrito)

#### 4.2.1 Descrição da Atividade de Fiscalização

A atividade de fiscalização é realizada por 73 fiscais que ficam lotados nos escritórios nos municípios de Cascavel, Pato Branco, Londrina, Maringá, Ponta Grossa, Apucarana, Guarapuava, e Curitiba e fiscalizam os 399 municípios do Paraná. Para realizar estas fiscalizações, eles utilizam veículos próprios da empresa, que conta com uma frota de 70 veículos e são percorridos em torno de 80.000 quilômetros anualmente.

Para abastecimento, troca de óleo e manutenção dos veículos, a empresa terceirizou o serviço, pagando mensalmente a fatura do total gasto com os veículos.

São realizadas anualmente, aproximadamente 60.000 fiscalizações em campo, ou seja, aquelas realizadas nos locais onde existem obras de construção civil ou serviços relacionados às diversas áreas da engenharia civil, engenharia elétrica, engenharia mecânica, engenharia química, engenharia de segurança no trabalho, engenharia de minas e agronomia. Também são realizadas cerca de

15.000 fiscalizações no próprio escritório, através de listagens, notas fiscais e outros meios, onde é identificada a execução de atividades de engenharia.

Para direcionar e controlar as fiscalizações no estado, existe um departamento em Curitiba, o DEFIS – Departamento de Fiscalização que funciona em um escritório alugado. A estrutura de pessoal do departamento é composta por uma Gerente, dois facilitadores e 73 fiscais.

A fiscalização de cada obra ou serviço, realizada por um agente fiscal, é cadastrada com o auxílio de um tablet que dispõe de um sistema informatizado local, ou seja, o fiscal cadastra os dados da fiscalização no tablet e posteriormente transmite para um servidor de dados, porém, também é possível cadastrar os dados diretamente através da internet acessada pelo tablet. A aquisição destes equipamentos foi realizada em regime de comodato com uma empresa de telefonia, pagando mensalmente um pacote de telefonia e dados para cada tablet, sendo incluso um valor correspondente à utilização do equipamento, o qual deverá ser devolvido ao final do contrato realizado por três anos.

Com estas características, os gastos com a fiscalização podem ser analisados de forma global, ou seja, totalizando-se os valores apropriados para os centros de custos do Departamento de Fiscalização, e também pode ser analisado pelas contas contábeis, também de forma global, como por exemplo, aluguéis, combustíveis, manutenção de veículos, despesas de pessoal, etc.

Como se tem apenas visão global fica difícil apurar, por exemplo, quanto custa cada fiscalização, ou quanto é o custo com viagens para realizar a fiscalização.

Outro tipo de informação que se faz necessária, e que atualmente não está sendo contemplada na empresa, é a possibilidade de comparar o custo das mesmas atividades realizadas por setores diferentes, ou seja, “servir de parâmetro para a competição administrada entre unidades prestadoras de serviços similares.” (ALONSO, 1999, p. 44)

## **5. Proposta**

O CREA-PR possui um sistema de gestão consolidado, sendo certificado ISO 9001 e, no âmbito financeiro, tem seu controle orçamentário realizado através do Gerenciamento Matricial de Despesas - GMD, tendo-se a figura de gestores de

pacotes, os quais são responsáveis por gerenciar determinados grupos de gastos de mesma natureza, definidos pelas respectivas contas contábeis. Assim sendo, os responsáveis por cada departamento preparam o orçamento de suas áreas - centros de custos - e este orçamento, num segundo momento, é analisado e validado pelos gestores de pacote sob a ótica dos grupos de contas. Desta forma, tem-se o cuidado de controlar os gastos por departamento e também pelo grupo de contas, obedecendo a metas estabelecidas para as duas dimensões. A estrutura básica é semelhante à tabela a seguir:

<b>Grupo de despesas</b>	<b>Departamento A</b>	<b>Departamento B</b>	<b>Departamento C</b>
Despesas de Pessoal			
Despesas com Materiais e serviços			
Despesas com Informática			
Comunicação e Eventos			
Despesas com viagens, diárias e alimentação para Conselheiros			

Tabela 1: Gerenciamento Matricial de Despesas  
Fonte: o autor

## 5.1 Desenvolvimento da proposta

Partindo da estrutura de controle orçamentário já existente na Organização, a proposta é fornecer uma nova visão baseada em planilhas e gráficos que demonstre o custo efetivo da fiscalização de obras/serviços detalhados conforme os seguintes direcionadores de custos, lembrando que:

A quantidade de direcionadores com que se vai trabalhar depende do grau de precisão desejado e da relação custo-benefício. Os direcionadores variam de empresa para empresa, dependendo de como e por que as atividades são executadas. (MARTINS, 2003, p. 67)

Despesas com pessoal, encargos e benefícios.
Despesas de Combustível e lubrificante.
Depreciação do Veículo
Despesa com pacote de Telefonia e Dados

Tabela 2: Direcionadores de Custos da Atividade de Fiscalização  
Fonte: o autor

Optamos por não ratear os custos de pessoal com a Gerência, Facilitadores e aluguel das salas administrativas incluindo-os nos custos da fiscalização, pois este rateio traria distorções para o objetivo desta medição que é medir somente os gastos específicos com a fiscalização.

## 5.2 Plano de implantação

Existem alguns passos básicos defendidos pela maioria dos autores para se implantar um sistema de custos ABC, quais sejam:

1. Definir os centros de custos por meio da departamentalização;
2. Identificar os elementos de custos dos departamentos;
3. Identificar em cada centro de custo as atividades relevantes;
4. Definir o relacionamento entre as atividades e os custos;
5. Estabelecer os centros de atividades como base de acumulação de atividades, ou seja, mesmas atividades exercidas por diferentes departamentos;
6. Determinar os direcionadores de custos que correlacionarão as atividades com os respectivos produtos;
7. Montar o modelo da estrutura de custos da organização e seu fluxo de atividades (SILVESTRE, 2002, p.62).

Geralmente os modelos de apropriação de custos baseiam-se primeiramente nos custos diretos, identificando facilmente os insumos mensuráveis utilizados na produção de um determinado bem, e em seguida busca-se o rateio dos custos fixos ou diretos, o que na maioria das vezes é um processo um tanto mais complexo.

Na implantação deste sistema no CREA-PR na área de fiscalização, levamos em consideração que a empresa atua basicamente na prestação de serviços e, neste caso, os custos diretos são desprezíveis em relação aos custos indiretos, ou seja, para a realização da atividade de fiscalização de obras/serviços somente o uso de alguns poucos formulários são proporcionais ao número de obras/serviços fiscalizados e seu custo é muito baixo. No tocante aos custos fixos, como aluguel, despesas com viagens, gastos com pessoal, plano de telefonia/dados, representam a quase totalidade dos custos. Desta forma, levamos em consideração que “neste tipo de atividade a maioria dos custos é indireto e fixo, tendo um volume mínimo de uso de materiais diretos.” (Kaplan & Cooper, 1998, p. 376)

Segundo esses autores, a hierarquia de custos ABC permite que todas as despesas organizacionais sejam mapeadas em um nível hierárquico e organizacional específico, no qual é possível estabelecer causa e efeito. Além disso, as atividades também podem ser agrupadas em processos de negócios, ignorando os detalhes mais precisos disponíveis em uma atividade. Contudo, um processo de negócios pode ser heterogêneo demais para acumular custos que, em seguida, devem ser alocados a produtos, serviços ou clientes por um único gerador de custo.

Kaplan e Cooper (1998) defendem que as atividades também podem ser agregadas para que os gerentes possam identificar o custo total de execução de um processo de negócios. Cada atividade pode ser codificada, permitindo a acumulação de custos por processo de negócios. Essa compreensão facilita o benchmarking interno e externo do processo de compra, por exemplo.

### 5.3 – Recursos

O desenvolvimento deste projeto, como já mencionado no item 1.2, será desenvolvido utilizando um sistema já existente na empresa, o Oracle BI, que é uma

poderosa ferramenta de gestão empresarial, a qual possibilita a compilação das principais informações existentes dentro de uma empresa, bem como a produção de relatórios gerenciais em forma de planilhas, gráficos e medidores, disseminando tais informações aos mais diversos níveis hierárquicos dentro da organização.

Desta forma, não incidirão custos sobre a implantação deste projeto, pois o sistema será desenvolvido pelo autor do projeto e não serão necessários investimentos para que o mesmo seja realizado, tratando-se de conceituação para implantação em um sistema já utilizado na empresa.

#### 5.4 - Resultados esperados

O resultado poderá ser medido através de acompanhamento mensal dos resultados visualizados através mesmo do sistema implantado, pois possibilita a verificação do comportamento das despesas ao longo do tempo, e, sendo assim, as ações tomadas pelos gestores do departamento responsável no intuito de adotar as melhores práticas utilizadas nos departamentos mais eficientes ou os fiscais que realizam o trabalho com maior economia de recursos, disseminando-os entre os demais fiscais.

#### 5.5 - Riscos ou problemas esperados e medidas preventivo-corretivas.

O risco mais provável em relação a este projeto é de não haver maior interesse por parte dos gerentes dos departamentos envolvidos ou da alta administração em analisar os dados e utilizá-los no gerenciamento dos custos, o que é pouco provável que ocorra, já que a demanda em relação a esta forma de análise já existia, porém não havia alguém com a conceituação e embasamento teórico para realizar a tarefa. Com este trabalho, foi possível adquirir este conceito e realizar a implantação.

Como medida preventiva para que o sistema não fique em desuso é a ampliação do escopo. Por ocasião deste trabalho foi feito o levantamento de apenas

uma atividade – a Fiscalização – por questões de limitação do escopo do trabalho acadêmico, porém, com o embasamento adquirido, será estendido o conceito para outras atividades realizadas dentro da Organização e que consomem recursos consideráveis, como por exemplo, Eventos e Programas, Análise de Processos, Custos das Câmaras Especializadas entre outros. Desta forma o sistema será cada vez mais completo e abrangente, o que certamente o tornará atraente para análise de resultados.

## 5.6 Implantação

O sistema foi implantado no sistema já existente, conforme melhor detalhado no item 1.2 (Objetivo Geral do trabalho). Este sistema será disponibilizado apenas aos Gerentes dos Departamentos e para a alta administração.

A seguir serão apresentadas imagens do sistema com a descrição dos dados mostrados.

**Custo mensal de Fiscalização por Núcleo Regional em 2013**

**NÚCLEO LESTE**

Direcionador	Custo Mensal											Total do ano
	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	
COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	4.212	3.509	4.185	4.595	5.116	4.243	6.240	7.028	5.859	7.738	5.468	<b>58.192</b>
DEPRECIÇÃO	2.720	2.020	2.079	1.758	1.800	1.372	1.629	1.783	1.725	1.701	1.522	<b>20.110</b>
DESPESAS COM PESSOAL	85.950	111.906	95.458	113.851	121.105	122.426	138.631	121.067	120.514	127.668	127.549	<b>1.286.123</b>
TELEFONIA/DADOS	1.179	1.474	1.474	2.260	2.358	2.260	2.260	2.358	2.260	2.456	2.456	<b>22.794</b>
<b>Total Geral</b>	<b>94.060</b>	<b>118.909</b>	<b>103.197</b>	<b>122.465</b>	<b>130.379</b>	<b>130.300</b>	<b>148.760</b>	<b>132.236</b>	<b>130.357</b>	<b>139.563</b>	<b>136.995</b>	<b>1.387.219</b>

**NÚCLEO NORTE**

Direcionador	Custo Mensal											Total do ano
	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	
COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	1.394	2.146	2.691	4.097	4.567	5.265	7.600	7.179	6.247	9.692	8.437	<b>59.315</b>
DEPRECIÇÃO	858	1.263	1.365	1.640	1.594	1.704	2.038	1.868	1.894	2.187	2.464	<b>18.876</b>
DESPESAS COM PESSOAL	64.081	48.107	53.914	59.823	71.043	71.440	89.106	73.111	75.105	89.178	84.337	<b>779.245</b>
TELEFONIA/DADOS	688	688	688	1.081	1.572	1.572	1.572	1.572	1.572	1.769	1.769	<b>14.541</b>
<b>Total Geral</b>	<b>67.020</b>	<b>52.203</b>	<b>58.657</b>	<b>66.642</b>	<b>78.776</b>	<b>79.980</b>	<b>100.316</b>	<b>83.731</b>	<b>84.818</b>	<b>102.825</b>	<b>97.007</b>	<b>871.976</b>

**NÚCLEO SUDOESTE**

Direcionador	Custo Mensal											Total do ano
	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	
COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	1.742	2.493	2.822	3.726	3.760	5.026	5.610	5.783	5.424	7.596	5.508	<b>49.489</b>
DEPRECIÇÃO	1.124	1.507	1.457	1.517	1.344	1.663	1.515	1.521	1.662	1.724	1.607	<b>16.640</b>
DESPESAS COM PESSOAL	50.117	36.759	33.707	41.685	45.972	52.300	65.392	54.505	66.452	61.652	63.448	<b>571.990</b>
TELEFONIA/DADOS	590	491	590	688	884	983	983	983	1.179	1.179	1.179	<b>9.727</b>
<b>Total Geral</b>	<b>53.573</b>	<b>41.249</b>	<b>38.576</b>	<b>47.616</b>	<b>51.961</b>	<b>59.972</b>	<b>73.499</b>	<b>62.792</b>	<b>74.717</b>	<b>72.151</b>	<b>71.741</b>	<b>647.846</b>

Figura 3 – Custo mensal de Fiscalização por Núcleo Regional em 2013

Fonte: Tela do Sistema de Business Intelligence do CREA-PR (acesso restrito)

O relatório apresentado na figura 3 demonstra o custo mensal da atividade de fiscalização do CREA-PR separado pelos Direcionadores de custos definidos no item 5.1 Desenvolvimento da proposta. Estes custos foram apurados para o Ano de 2013 até o mês de novembro, devido ainda não estar fechado o mês de dezembro, porém os dados serão alimentados automaticamente após o fechamento de cada mês.



Figura 4 – Custo mensal com Fiscalização em 2013  
Fonte: Tela do Sistema de Business Intelligence do CREA-PR (acesso restrito)

A figura 4 demonstra o custo mensal total com a fiscalização dividido entre os valores dos direcionadores de custos. O gráfico de barras empilhado permite a visualização fácil da proporção entre os valores dos direcionadores de custos de pessoal, combustível, depreciação e plano de telefonia/dados, identificando-se que o custo com pessoal é o valor mais significativo no montante dos custos com a fiscalização.

Com o objetivo de apresentar um comparativo do custo médio de cada fiscalização, ou seja, a soma dos valores dos quatro direcionadores de custos dividido pelo número de fiscalizações realizadas, temos a visualização apresentada na figura 5. Este gráfico demonstra a eficiência de cada núcleo regional no desenvolvimento da atividade da fiscalização, sendo fácil a comparação entre eles, evidenciando a diferença de custos com cada fiscalização realizada.

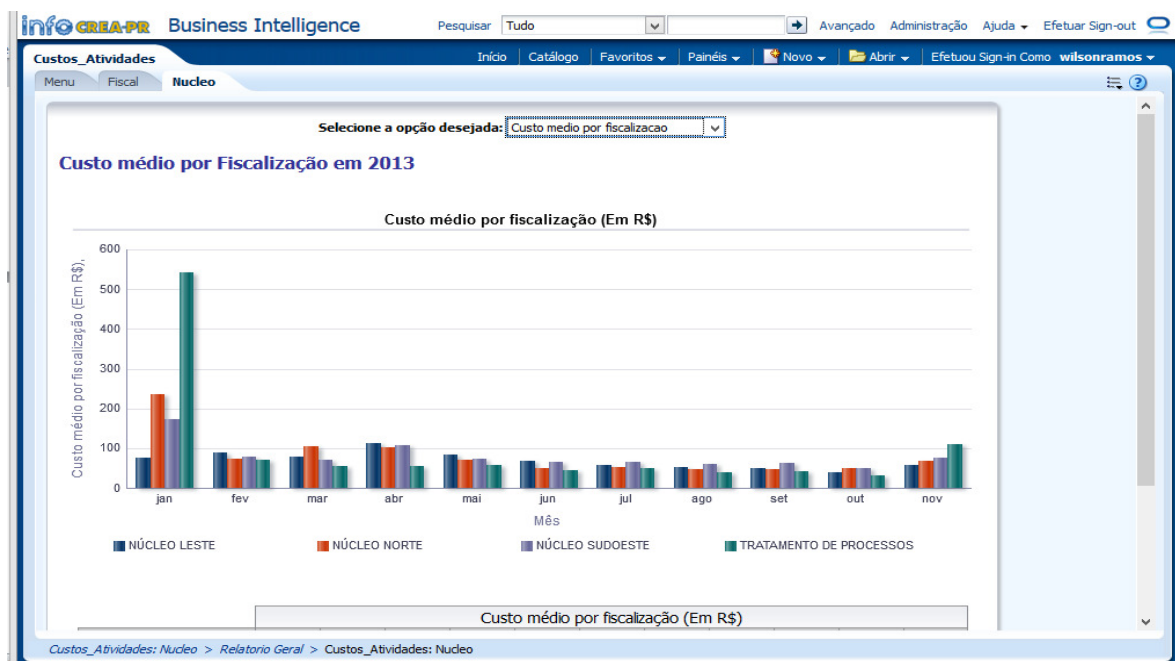


Figura 5 – Custo médio por Fiscalização em 2013

Fonte: Tela do Sistema de Business Intelligence do CREA-PR (acesso restrito)

A próxima figura mostra um Ranking em ordem decrescente do custo médio por fiscalização separada no nível de maior detalhe, ou seja, por cada fiscal. Esta planilha permite que os gestores do departamento de fiscalização possam identificar possíveis distorções na execução do trabalho da fiscalização, assim como verificar o procedimento que os fiscais que tem um menor custo médio, e transformá-lo em melhores práticas a serem sugeridas e adotadas aos demais fiscais visando a redução dos custos.

Ranking de custo médio por Fiscal

Mês agosto Ano 2013

Nome do Funcionário	Custo Total	Número de Fiscalizações	Custo médio por Fiscalização
RICARDO ARAUJO	7.559	47	161
TATIANE MICHELE DA LUZ	6.443	42	153
FELIPE FONTOURA DE MORAES	6.296	44	143
ANA PAULA AFINOVICZ	7.040	59	119
TIAGO DE SOUZA GODOI JUNIOR	6.604	56	118
JEFFERSON OLIVEIRA DA CRUZ	8.984	82	110
GIORGIO TULLIO CETTINA DE LUCA	6.865	75	92
CHRISTIAN KANABUSHI MASSAGO	7.248	81	89
HENRIQUE NAGOTTI HIRACAVA	7.137	80	89
EDUARDO HORUGEL	7.395	83	89
ROBERTA DE SOUZA MOURA DIAS	7.629	86	89
DENIZ CESAR TONIOLO	7.091	80	89
MARCEL HIROAKI KAGUEYAMA	6.991	79	88
ROSANE PEREIRA SCAPIN	7.518	85	88
FABIO AGUIAR	7.235	83	87
GISELA CRISTINE GODOI DO NASCIMENTO	7.277	84	87
ALEXANDRE TRAINA BARROSO FLEURINGER	7.052	85	83
ROBERTO FRANZINI	6.611	80	83
FABIANE REGINA DESTTTO FRANCISCHINI NUNES	7.119	88	81
MURILO RODRIGUEZ GRANADO	6.937	91	76

Custos\_Atividades: Nucleo > Relatório Geral > Custos\_Atividades: Fiscal

Figura 6 – Ranking de custo médio por fiscalização e por fiscal

Fonte: Tela do Sistema de Business Intelligence do CREA-PR (acesso restrito)

## 6. Conclusão

Com a elaboração deste trabalho foi possível descobrir a forma de preencher uma lacuna que havia no controle financeiro do CREA-PR, onde este projeto foi implantado. Já existe um controle financeiro baseado nos dados contábeis, porém faltava uma visão que permitisse o agrupamento dos custos por atividade dentro da organização.

Assim sendo, com a implementação de sistema, torna possível seccionar os custos de acordo com as atividades desenvolvidas dentro da Organização e demonstra-lo de forma fácil e rápida.

O próximo desafio será identificar as demais atividades para as quais haja interesse da alta administração em controlar os custos, levando-se em consideração que cada atividade que se deseja apropriar os custos pelo método ABC, envolve critérios e análises totalmente diferenciadas havendo a necessidade de aprofundar alguns conceitos do sistema de custos ABC, aprimorando assim a apresentação dos dados e envolvendo cada vez mais outros colegas de trabalho nesta atividade assim como gerando novas expectativas por parte da alta administração.

Como sugestão a quem desejar aprofundar-se neste assunto, é importante conhecer bem a atividade que se deseja medir os custos, pois não é uma tarefa simples aplicar o conceito de Custos Baseado em Atividades (ABC), principalmente em se tratando de uma empresa Pública de Prestação de Serviços. A grande maioria das referências bibliográficas trata do assunto voltado para o ramo industrial, onde se tem boa parte dos custos como diretos, ou seja, o custo dos materiais envolvidos na produção é proporcional ao volume produzido. No caso das atividades de prestação de serviços, é muito difícil identificar estes valores, pois quase todos são indiretos, e um maior volume de serviços prestados pode não influenciar diretamente no aumento dos custos e é neste caso que o método de custeio ABC traz grandes vantagens sobre os demais.

É inegável o ganho que se tem com a implantação deste conceito de medição dos custos, e entendo que pode ser muito útil para otimização da utilização dos recursos públicos e correção de possíveis desvios encontrados, já que este é um assunto que muito interessa não só aos gestores públicos, mas a toda a sociedade.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, Roberto A. E. **Modernização da Gestão – Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos**, Brasília, BNDES Secretaria para Assuntos Fiscais, Informe-se: n. 18 – Agosto 2000, disponível em <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf\\_18.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf_18.pdf)>. acesso em 15/06/2013.

ALONSO, M. **Custos no serviço público, Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública** — Ano 50, n.1 (Jan-Mar/1999). Brasília: ENAP.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000. **Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos**, Brasília, DF.

BRIMSON, James A. Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996, p. 62.

FAGUNDES, J. A. **Princípios, Convenções e Teorias Aplicados à Contabilidade de Custos**, Disponível em <<http://www.portaladm.adm.br/ANC/anc21.htm>>, acessado em 26/10/2013.

KAPLAN, Robert e COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser competitivo**. Tradução O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.

MARTINS, Eliseu, **Contabilidade de custos**, 9. ed. - São Paulo : Atlas, 2003.

OSBORNE, D. e GAEBLER, T. **Reinventando o governo - Como o espírito empreendedor está transformando o governo**, Brasília. MH Comunicação, 1994. P. 21.

PETER, M. G. A. **Proposta de um Sistema de Custos para as Universidades Federais Brasileiras Fundamentado no Activity Based Costing: uma abordagem de controladoria estratégica**. 162 f. Dissertação(Mês Mestrado em Contabilidade de Custos). FEA/USP, São Paulo, 2001.

SILVESTRE, W. C. **Sistema de custos ABC: uma visão avançada para tecnologia de informação e avaliação de desempenho**. São Paulo: Atlas, 2002.