
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
GESTÃO EMPRESARIAL

SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL – SENAC
ESTUDO PARA A IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTO

DOGLICIANA DLUGOSS

ORIENTADOR: Prof. Sérgio Bulgacov

Monografia apresentada à Coordenação do
Curso de Gestão Empresarial para a obtenção
do Título de Especialista.

CURITIBA-PR

2006

SUMÁRIO

I. INTRODUÇÃO	01
II. OBJETIVO	02
2.1 Objetivos Específicos	02
III. JUSTIFICATIVA	02
IV. METODOLOGIA	03
V. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	05
5.1 Histórico	05
5.2 Contabilidade de Custos	11
VI. RELATÓRIO	25
6.1 Considerações Gerais	26
6.2 Acompanhamento, Análise e Justificativa do Orçado X Realizado.	26
6.3 O Sistema de Custo Gerencial no Senac Paraná	29
6.4 Planejamento e Orçamento das Despesas	31
6.5 Planejamento e Orçamento dos Investimentos	32
6.6 Consolidação dos Orçamentos através do Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Demonstrativo de Receitas e Despesas.	32
6.7 Acompanhamento, Análise e Justificativa das Variações entre os Valores Orçados X Realizados.	32
VII CONCLUSÃO E AGRADECIMENTOS	35
VIII REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	37
ANEXOS	39

I. INTRODUÇÃO

O presente trabalho é um diagnóstico do atual processo de monitoramento dos custos praticado pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – Senac Paraná, enquanto estudo preliminar para a implantação do Sistema de Custos e Informações Gerenciais para esta instituição paraestatal de direito privado, vinculado a prática de um sistema orçamentário de direito público.

Tendo conhecimento de que a maioria dos Senac em outros Estados brasileiros ainda não pratica a sistemática apuração dos seus custos, muito menos com o uso da metodologia Activity Based Costing (ABC), o Regional Paraná considera relevante a implantação dessa iniciativa como expressão do seu esforço na busca pelo aumento de eficiência e de controle na utilização dos recursos compulsórios que recebe.

Esse empreendimento foi delineado como iniciativa no Planejamento Estratégico do Senac Paraná, dentro da perspectiva financeira, como forma de dar respostas à sociedade de suas ações de acordo com a sua missão: Educar para o trabalho em comércio de bens, serviços e turismo, bem como relatar a experiência com o processo de desenvolvimento e implantação do referido Sistema, não só como forma de compartilhar os seus resultados, mas também como oportunidade de oferecer a outras organizações, motivação e informações para o empreendimento de ações semelhantes.

II. OBJETIVO

A presente dissertação tem como objetivo geral:

Realizar diagnóstico técnico do sistema atual de controle e monitoramento dos Custos para o Senac de Curitiba/PR, a partir do Orçamento Programa, para a implantação de um Sistema de Custos e Informações Gerenciais com o uso da metodologia Activity Based Costing (ABC).

2.1 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Conhecer a estrutura organizacional do Senac de Curitiba/PR;
- b) Demonstrar o processo de evolução da gestão de Custos no Senac de Curitiba/PR;
- c) Elaborar uma proposta de sistema de custos e indicadores de resultado para o Senac/PR em conformidade com as perspectivas do Planejamento Estratégico, dentro da perspectiva financeira.

III. JUSTIFICATIVA

Quando se fala em custos com educação, em especial com a formação de alunos em nível presencial por instituições públicas de ensino, sabe-se que eles são elevados e que a sua mensuração pode ser muitas vezes subjetiva e complexa. Tal complexidade é devida, principalmente, aos objetivos sociais que essas instituições possuem.

Bodini (1998, p. 1) afirma que: "(...) a idéia de se planejar uma IES (Instituição de Ensino Superior) com as mesmas técnicas usadas na indústria, ainda incomoda uma parcela de seu *staff*, em cima da discussão de pontos como: não

possuímos um produto final, não visamos lucros, temos filosofias, missão e objetivos bastante claros e diferentes das indústrias".

Mesmo sem objetivar lucro, as universidades federais têm interesse na mensuração de seus custos porque primam pela qualidade no desenvolvimento de suas missões, e somente assim "estas poderão se manter no ranking das grifes acadêmicas dotadas de credibilidade, atraindo clientela permanente (alunos) e recursos públicos (verbas de fomento científico, federal ou estadual)" (Melo, 1998, p. 31).

Melo (1998, p. 33) explica que "Fazer pesquisa de qualidade em todos os níveis (iniciação científica, pós-graduação, pós-doutorado) e produzir conhecimento inovador (tecnicamente avançado e socialmente utilitário), constitui o grande desafio das universidades brasileiras neste final de século".

E é como um conhecimento inovador que a educação a distância surgiu para essas instituições de ensino, com um custo de desenvolvimento e transmissão pouco explorado e conhecido.

Neste contexto, como um mecanismo para auxiliar as universidades a mensurar seus custos, insere-se a contabilidade de custos, que, é apresentada a seguir.

IV METODOLOGIA

A metodologia adotada nesta dissertação consiste na ordenação de idéias sobre o tema, isto é aplicação de uma teoria já existente, para analisar o problema levantado pelo Senac Paraná.

A pesquisa bibliográfica proposta neste estudo de caso é fundamentada em um conhecimento anterior, encontrado em literatura, registros de experiências, projetos, artigos impressos e eletrônicos, relatórios de pesquisa, conferências, revistas e outras fontes.

A partir da análise desses estudos, pretende-se aplicar os conhecimentos adquiridos para a implantação de um Sistema de Custeio e Informações Gerenciais no Senac Paraná.

Este estudo limitou-se a uma revisão teórica dos "conceitos básicos" sobre o custeio baseado em atividades, gerenciamento baseado em atividades e orçamento baseado em atividades, sem a pretensão de esgotar a pesquisa bibliográfica ou apresentar conclusões inéditas.

V-REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

5.1 HISTÓRICO

O Sistema “S” teve seu início inspirado na Carta da Paz Social, divulgada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) e pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) em fins de 1945, segundo Inácio Godinho Delgado (2001, p. 126). A Carta da Paz Social defendia a cooperação entre as classes e destas com o Governo, tendo por objeto o desenvolvimento econômico e a “Paz Social”. Estes objetivos seriam obtidos através de “estreito entendimento entre empregadores e empregados”, o que permitiria àqueles o exercício livre e estável de suas atividades e a estes uma existência digna e a crescente participação na riqueza produzida (Senac, 1976, p. 3).

A Carta da Paz configura, no campo social, as propostas dos empresários para o ordenamento econômico do país, resultantes da Conferência Nacional das Classes Produtoras, também chamada de Conferência de Teresópolis, realizada no estado do Rio de Janeiro em maio de 1945. Esta Conferência foi uma oportunidade ímpar de reunir empresários da indústria, comércio e da agricultura, exatamente à época do encerramento da II Guerra Mundial e do enfraquecimento do Estado Novo, “momento crucial para a definição do papel que deveriam desempenhar ‘as classes produtoras’ na nova ordem que se anuncia” (Delgado, 2001, p. 121).

A Conferência de Teresópolis postulava junto ao Governo a política aduaneira como forma de proteção à indústria nacional, confirmando o modelo de substituição de importações defendido pelos industriais desde a década anterior. No entanto, os empresários adotaram, frente às reivindicações da classe trabalhadora, uma postura que privilegiava maior flexibilidade em relação à observada em conclaves anteriores. Esta atitude foi condicionada pelo momento político vivido pelo

país, num processo de redemocratização, bem como pelo acirramento da concorrência no mercado internacional devido ao fim do conflito armado.

Serviço Social do Comércio (Sesc), o Serviço Social da Indústria (Sesi), o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai) e o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac) formam o conjunto de entidades mais antigas de um sistema que se convencionou chamar de Sistema S, ao qual vieram agregar-se, no decurso da última década do século passado, o Serviço Brasileiro de Apoio a Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), o Serviço Social do Transporte (Sest), o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat) e o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar).

O governo federal, no documento Nova Política Industrial (Brasil, 2002) define o Sistema S como o conjunto das entidades supracitadas. Contudo, a adequação do termo Sistema S é questionável, uma vez que essas organizações não constituem propriamente um sistema. A denominação se generalizou e se instituiu na prática, ainda que não exista uma aceção única para o termo. Em outro documento oficial, da Receita Federal (1999), são incluídos no Sistema S o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), a Diretoria de Portos e Costas (DPC) e o Fundo Aeroviário. Há ainda quem não aceite como integrante do Sistema S o Sebrae, (Coelho, 2000), sob a argumentação de que sua administração é compartilhada entre repartições empresariais e governo.

Com relação à apreciação dos quatro órgãos “principais” do Sistema S (Sesc, Senai, Sesi e Senac), sabe-se que a criação destes resulta de uma articulação havida nas décadas de 30 e 40 do século passado, entre o empresariado e o governo, com a finalidade de prestar atendimento a propósitos comuns de modernização e industrialização da economia e de estabilidade social, centrados nos ideais do nacionalismo e da nacionalização.

O Senac, um dos principais centros de formação técnica e de profissionalização, está planejando consolidar uma série de alterações estruturais

com o objetivo de posicionar-se como um referencial na área de educação profissional, promovendo uma maior compatibilidade entre os trabalhadores e os serviços demandados por este mercado altamente competitivo.

O Senai e o Senac receberam a missão de formar e capacitar as massas trabalhadoras, demonstrando ousadia e desprendimento, unindo seus esforços na modernização do país. Essa necessidade tornou-se premente, já que a classe trabalhadora é identificada como de baixa escolaridade e parca formação profissional especializada. Foram incumbidos também de promover a “paz social”, devido ao clima conturbado existente no meio sindical em decorrência da insatisfação do operariado com as condições de trabalho e com os salários recebidos. Dentro de um mesmo objetivo, governo e empresariado atuaram em estreita colaboração para que juntos impedissem o avanço dos ideais comunistas.

No sentido de minorar a influência dos comunistas sobre os trabalhadores industriais e assegurar “o equilíbrio social” e as “liberdades públicas”, como citou Delgado (1999, p. 158-159), além de preservar o “clima de cooperação, fraternidade e respeito recíproco” com base nos termos da Carta de Paz Social, houve um aumento acentuado da proteção social dispensada pelo Estado, além do controle das entidades empresariais e de trabalhadores sobre os organismos públicos de previdência, num processo que culminou na criação de entidades semiprivadas.

Esta avaliação é enfatizada na obra de Bárbara Weinstein (2000), que relaciona os três fatores que agravaram a questão social e operária na primeira metade da década de 40 do século passado, sendo eles: a alta do custo de vida, pouco amenizada pelos aumentos concedidos no salário mínimo; o não-cumprimento das leis trabalhistas por Getúlio Vargas, sob o pretexto da mobilização para a guerra e, por último, o afrouxamento do controle do governo sobre o movimento do operariado, visto como uma manobra política para que o presidente sustentasse seu poder político, já em declínio.

Ainda segundo Weinstein (2000, p. 125), Além de temerem o protesto popular devido ao aumento do custo de vida, às longas horas de trabalho e aos freqüentes acidentes de trabalho, as lideranças industriais temiam também a crescente oposição de setores da classe média urbana à indústria e à relação privilegiada que esta mantinha com o Governo central. Visto que seriam necessárias tarifas protecionistas cada vez mais altas e maior apoio do governo para amparar as empresas incipientes durante o pós-guerra, os interesses dos industriais poderiam ser seriamente ameaçados se poderosos setores políticos urbanos rejeitassem a idéia de que o crescimento industrial era fundamental para a segurança e a prosperidade nacional.

Uma das preocupações do empresariado era a acusação de que o governo estaria sendo complacente quanto às suas necessidades, o que evidentemente seria, em parte, diminuído através da criação de entidades como o Sesi e o Sesc. Por outro lado, a criação destas entidades poderia ter um efeito redundante quanto à acusação da complacência do Governo, já que através dela os representantes do empresariado estariam não somente recebendo avais e recursos para conduzir as ações destinadas aos trabalhadores, como aufeririam ganhos políticos pelo desempenho desta missão.

Pela forma como estão dispostos, o Sesc, o Sesi, o Senai e o Senac vieram compor a versão brasileira do Estado do Bem-Estar, dentro de uma lógica para cada setor, fundamentada na cooperação entre as classes sociais. No Estado de Bem-Estar, a função do governo é a de assegurar as condições mínimas necessárias a uma "existência digna", mesmo que seja difícil mensurá-las.

Segundo Fiore (1985, p. 17-18), embora reconhecendo que, em última instância, o Estado do Bem-Estar é uma forma particular do Estado burguês, é preciso compreender sua especificidade no contexto da relação dialética entre dois determinantes básicos: as necessidades em longo prazo do sistema capitalista e a luta da classe trabalhadora por melhores condições de vida. Em relação ao primeiro

fator, é essencial reconhecer a importância para o capitalismo de renovar os meios, as condições materiais de produção e como a intervenção estatal nos assuntos econômicos e sociais, a partir do século XIX, constitui-se em parte importantíssima para o esforço para a renovação das forças produtivas e das relações de produção existentes.

A partir dessa interpretação, o Senai e o Senac responderiam ao primeiro dos fatores necessidade de condições para o desenvolvimento econômico precisamente por garantir a formação e a qualificação dos trabalhadores para atividade produtiva. Também as duas outras entidades, o Sesc e o Sesi, responderiam ao segundo fator — neutralização do movimento operário — exatamente por oferecerem respostas às reivindicações dos trabalhadores.

Contudo, embora ambos os fatores caracterizassem nacionalmente o que deles era requerido, o fato é que essas organizações se fundamentaram em modelos extremos, dando-lhes um cunho bem característico, como descreveu Weinstein (2000, p. 162): O que os industriais propunham não era um Estado do Bem-Estar Social do tipo que estava sendo criado em países capitalistas mais desenvolvidos, mas antes uma espécie de capitalismo de bem-estar: a atuação direta do capital no fornecimento de produtos mais baratos e serviços sociais para combater a ‘pobreza’.

Esta afirmação a respeito da atuação “direta” ressalta que a administração dos serviços deveria estar a cargo do Estado, no que tange às entidades como o Sesi, o Sesc, o Senai e o Senac, e não dos empresários. Vale dizer também que, indiretamente, esta atuação “direta” é assumida por organizações sindicais patronais. O sentido corporativista estatal está bem identificado dentro desta questão.

O corporativismo orientara a instituição da legislação sindical a partir de 1930, definindo sindicatos patronais e de trabalhadores como organizações de direito privado, mas subordinados ao Estado.

A marca do corporativismo implantado no Brasil foi o papel assumido pelo Estado como regulador das relações entre trabalhadores, empresas e sindicatos, e entre estes e o próprio Estado. Através da estrutura sindical, cada indivíduo passava a ser concebido como uma parte do Estado, via ocupação no sistema produtivo. É esta forma de inclusão que dá origem àquilo que Wanderley Guilherme dos Santos chama de cidadania regulada:

Sugiro que o conceito-chave que permite entender a política econômico-social pós-30, assim como fazer a passagem da esfera da acumulação para a esfera da equidade, é o conceito de cidadania, implícito na prática política do governo revolucionário, e que tal conceito poderia ser descrito como o de cidadania regulada. Por cidadania regulada entendo o conceito de cidadania cujas raízes encontram-se, não em um código de valores políticos, mas em um sistema de estratificação ocupacional, e que, ademais, tal sistema de estratificação é definido por norma legal. Em outras palavras, são cidadãos todos aqueles membros da comunidade que se encontram localizados em qualquer uma das ocupações reconhecidas e definidas em lei. A extensão da cidadania se faz, pois, via regulamentação de novas profissões e/ou ocupações, em primeiro lugar, e mediante ampliação do escopo dos direitos associados a estas profissões, antes que por expansão dos valores inerentes ao conceito de membros da sociedade (Santos, 1998, p. 109).

Em síntese, o Senac e as demais entidades semiprivadas fundamentaram-se em um desenvolvimento conjuntural, dentro das habilitações que se lhes foram conferidas, e vivem hoje uma fase de expansão, amparadas pelos mantenedores e regulamentadas pelo Estado.

Estas instituições de serviços deram, nos momentos oportunos, as respostas reclamadas pelas exigências do movimento operário: constituição de uma legislação trabalhista, regulamentação da sindicalização e concessão dos direitos cabíveis ao papel que representa o ser humano na série de profissões que o Estado admite como legais.

5.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos teve sua origem e evoluções estimuladas a partir da Revolução Industrial. Anteriormente, as operações resumiam-se, basicamente, em comercialização de mercadorias. A partir da Revolução Industrial, as empresas passaram a adquirir matéria-prima e a transformá-la, gerando a necessidade de sistemas de apuração dos custos para determinar a precificação do produto (Ernest & Young e Sotec, 1995). A partir de então, a contabilidade de custos passou a ter funções relevantes no auxílio ao controle gerencial e na tomada de decisões.

Em se tratando do conceito de contabilidade de custos, Lopes de Sá (1967, p. 34) explica que esta é "o conjunto de conhecimentos, dentro da própria ciência contábil, que se dedica ao estudo dos gastos realizados para se obter um bem susceptível de venda ou de consumo".

Lawrence & Ruswinckel (1975, p. 1) explicam: "Contabilidade de Custos é o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa".

A definição de custos é trazida por Padoveze (1994, p. 202), quando explica que estes "são gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São gastos efetuados pela empresa que farão nascer os seus produtos".

Nesse sentido, Florentino (1987, p. 19) afirma: "entende-se por custo a soma dos valores de bens e serviços consumidos e aplicados para obter um novo bem ou um novo serviço".

Por sua vez, Crepaldi (1998, p. 56) explica que custo é o "gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços; são todos os gastos relativos a atividade de produção". Observa-se que o conceito de custos como um gasto relativo à produção de bens e serviços é utilizado de forma unívoca por Padoveze (1994), Florentino (1987) e Crepaldi (1998). A seguir, apresentam-se algumas das possíveis classificações dos custos.

5.2.1 Classificação dos custos

Os custos podem ser classificados por diversos critérios, sendo aqui relatados apenas aqueles considerados relevantes no escopo deste estudo.

a) Classificação pela facilidade de alocação

Em função da facilidade de identificação dos custos com a elaboração de um bem ou serviço, pode-se classificar os custos em diretos ou indiretos. Segundo Martins (1998, p. 53), "alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo, que são chamados de custos diretos, outros não oferecem uma condição de medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária, que são os custos indiretos".

Corroborando com essa posição está Leone (1981, p. 54) quando explica que "todo o item de custo que é identificado naturalmente ao objeto de custeio é denominado de custo direto".

Florentino (1987, p. 20), por sua vez, afirma que custos diretos são "aqueles que podem ser imediatamente apropriados a um só produto ou só serviço". Costa (1999, p. 36) diz que os custos diretos "são custos facilmente atribuíveis aos produtos". Segue explicando que os "custos indiretos, também chamados de *overhead*, necessitam de algum critério de alocação".

No que concerne aos custos indiretos, Ludícibus & Marion (1990, p. 156) declaram que "são aqueles não identificáveis por produtos. Não há uma medida objetiva, mas há a necessidade de estimar, de distribuir os custos aleatoriamente por produto (rateios)". Dado o exposto, pode-se inferir que custos diretos são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos, tais como salários de professores, apostilas, etc.; já os custos indiretos são aqueles que não podem ser facilmente alocados a estas unidades, necessitando de rateios para isso. Como exemplo de custos indiretos pode-se citar a depreciação, a conservação e manutenção, etc.

b) Classificação pela variabilidade

A classificação dos custos considerando sua relação com o volume de produção, normalmente, divide-os em custos fixos e custos variáveis.

No entender de Galloro & Associados (1992, p. 19), fixos "são os custos que num certo período de tempo e numa certa capacidade instalada não variam, quaisquer que seja o volume de atividade da empresa".

Florentino (1987, p. 20) diz que "custos fixos são os valores consumidos ou aplicados, independente de a empresa estar produzindo ou parada e independente da empresa estar produzindo maior ou menor quantidade de bens ou serviços". Concordando com a conceituação de custos fixos trazida pelos autores anteriormente citados está Sanvicente (1995, p. 196) quando explica que "custo fixo é todo aquele item do custo ou despesa que não varia, em valor total, com o volume de atividade ou operação".

Em se tratando dos custos variáveis, Ludícibus (1995, p. 143) afirma que estes "variam na mesma proporção das variações ocorridas no volume de produção ou outra medida de atividade". Por sua vez, Florentino (1987, p. 20) explica que custos variáveis "são os valores consumidos ou aplicados que têm o seu crescimento dependente da quantidade produzida pela empresa".

Resumindo, pode-se afirmar que custos fixos são aqueles que não variam com a alteração no volume de produção da empresa, tais como aluguel, IPTU, etc.; já os custos variáveis estão relacionados com a quantidade produzida, crescendo com o aumento do nível de atividade da empresa. São exemplos de custos variáveis os salários de professores que recebem por hora-aula, as apostilas fornecidas aos alunos, etc.

5.2.2 Sistema de Custeio

Sistema de custeio significa a metodologia que é utilizada para acumular os custos por produtos ou serviços. Um sistema de custeio é formado pela junção de um princípio e um método de custeio. Na seqüência, são apresentadas as definições de ambos.

a) Princípios de custeio

De acordo com Bornia (1997, p. 19), princípios de custeio são "as filosofias básicas que regem cada um dos sistemas, de acordo com o objetivo e/ou o período de tempo aplicado".

Por meio dos princípios de custeio, que se baseiam na classificação dos custos em variáveis e fixos, são operacionalizados os métodos de custeio. Os princípios de custeio respondem à questão "quais custos serão alocados aos produtos ou serviços?"

Alguns autores (Leone, 1997; Martins, 1998; Terco Auditoria e Consultoria, 1995) reconhecem a existência de dois princípios de custeio: o custeio por absorção e o custeio variável (ou direto). Bornia (1997), além desses dois princípios, reconhece a existência de um terceiro: o custeio integral. Para fins deste estudo, adota-se a abordagem proposta por Bornia (1997).

Pode-se afirmar que, em síntese, a diferença básica entre os custeios integral, por absorção e variável está no tratamento dado aos custos fixos. No custeio integral, ou total, como também é denominado por Bornia (1997), todos os custos são atribuídos aos produtos, sejam eles fixos ou variáveis. Bornia (1997, p. 19) explica que esse princípio "relaciona-se com as exigências da legislação para efeitos de avaliação de estoque".

O custeio por absorção também computa os custos fixos como custos dos produtos, porém "custos fixos relacionados com a capacidade da empresa não usada (ociosidade) ou mal usada (ineficiência), nas suas diferentes formas, são lançados como perdas do período" (Bornia, 1997, p. 19). Assim, o custeio por absorção considera o nível ideal de atividade da empresa para alocação dos custos fixos.

O custeio variável, por sua vez, atribui aos produtos apenas os custos variáveis. Tal pode ser observado em Neves & Viceconti (1998, p. 139) quando referem que o custeio variável é um tipo de custeio "que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos".

Nesse sentido, Martins (1998, p. 184) referencia que no custeio variável "só são alocados aos produtos custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período". Apesar de fornecer importantes subsídios à gestão da produção, possibilitando análises da margem de contribuição e de custo/volume/lucro, o custeio variável apresenta uma visão de custos em curto prazo, uma vez que não considera a possibilidade de ocorrerem alterações nos custos fixos.

Já o custeio integral, mesmo sendo o único aceito pela contabilidade financeira, não possibilita a análise de ociosidades ou ineficiências existentes dentro da empresa.

Nesse sentido, Bornia (1997, p. 19) explica que "o custeio variável é usado para o apoio a decisões em curto prazo, onde os custos variáveis tornam-se

extremamente relevantes, o custeio integral é usado para atender as exigências do fisco quanto à avaliação de estoques e o custeio por absorção adapta-se ao auxílio do controle de custos e apoio a decisões de longo prazo".

b) Métodos de custeio

Segundo Gasparetto (1999, p. 10), "Os métodos de custeio tratam da mecânica de alocação dos custos aos produtos ou outros objetos. Respondem à questão: 'Como os custos serão alocados'".

Entre os métodos de custeio pode-se citar o método do custo padrão, o dos centros de custos ou RKW (Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit), o da unidade de esforço de produção (UEP) e o custeio baseado em atividades (ABC). Os métodos do custo padrão e dos centros de custos também são conhecidos como métodos tradicionais de custeio.

Na seqüência, apresenta-se uma breve conceituação de cada um dos métodos de custeio.

c) Método do custo padrão

De acordo com Bornia (1997, p. 33), "O objetivo principal da metodologia de custo padrão é fornecer suporte para o controle dos custos da empresa. A idéia básica de custos para controle é fornecer um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixar-se quais deveriam ser os montantes para, ao final da apuração dos custos do período, proceder-se à comparação com os custos realmente incorridos".

Em síntese, o método do custo padrão faz uma previsão dos custos que serão incorridos antes do início da produção, dentro de condições ideais de qualidade dos materiais, da eficiência da mão-de-obra e com o mínimo de desperdício dos insumos. Os custos previstos servem como parâmetro de avaliação e são comparados com os custos reais da produção em um determinado período. A

diferença encontrada entre o custo padrão e o custo real é analisada para que sejam tomadas ações corretivas.

Bornia (1997, p. 33) explica que "o método do custo padrão não substitui os sistemas de apuração de custos. O cálculo e alocação dos custos realmente incorridos aos produtos precisa ser processado por outro sistema que não o do custo padrão. Este apenas guia o processo de detecção dos desvios e aponta para a direção das causas".

d) Método dos centros de custos

O método dos centros de custos ou RKW, conforme Bornia (1997, p. 40), "é provavelmente a técnica de alocação de custos aos produtos mais usada no Brasil e no mundo, e sua sistemática representa perfeitamente os procedimentos da contabilidade de custos tradicional". Esse método divide a empresa em centros de custos aos quais aloca os custos incorridos em determinado período, por meio de bases de rateio previamente definidas.

Bornia (1997, p. 40) refere que "os centros de custos são determinados por fatores de organização, localização, responsabilidade e homogeneidade. De acordo com a função que desempenham, os centros de custos podem ser classificados em produtivos, auxiliares, de vendas e comuns". Em se tratando da classificação dos centros de custos, Leite (1999, p. 41) explica que "Os centros **produtivos** trabalham diretamente com a produção; já os **auxiliares** são os que dão apoio à produção, porém não são diretamente responsáveis pela transformação do produto; temos ainda o centro de **vendas** que, como o próprio nome sugere, trata das vendas dos produtos e/ou serviços da organização; e os centros **comuns** são aqueles que não estão ligados à produção e as vendas dos produtos e não dão apoio direto aos centros produtivos".

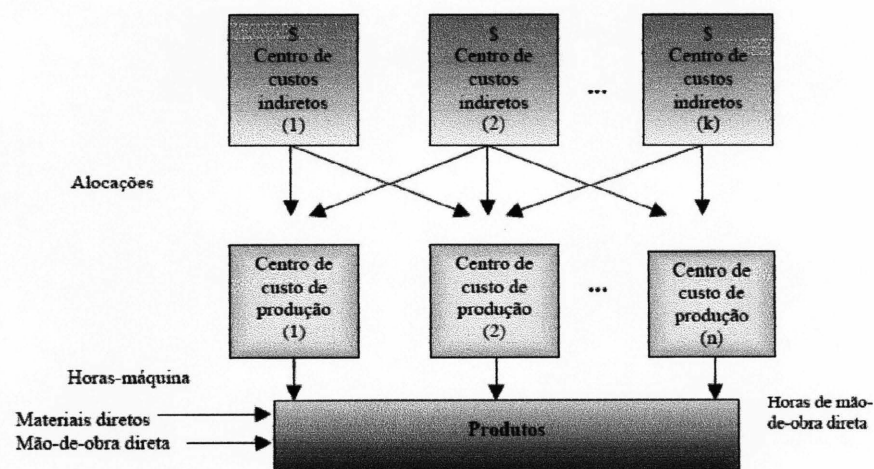
Uma vez totalizados os custos de cada centro de custos, o RKW distribui os custos dos centros de custos auxiliares, de vendas e comuns entre os centros de

custos produtivos. Em uma etapa posterior, os custos dos centros de custos produtivos são alocados aos produtos por meio de bases de rateios.

e) Métodos tradicionais de custeio.

Na Figura 2, pode-se observar como os métodos tradicionais de custeio (RKW e custo padrão) alocam os custos aos produtos.

Figura 2: Métodos tradicionais de custeio.



Fonte: KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

f) Método da unidade de esforço de produção

O método da unidade de esforço de produção (UEP), segundo Selig (1993, p. 49), "é uma técnica que parte da noção abstrata de esforço de produção e verifica a possibilidade de se obter, para produções diversificadas, uma única unidade de medida".

Esse método foi desenvolvido, inicialmente, na França pelo engenheiro Georges Perrin, que o denominou de "GP". Franz Allora o trouxe para o Brasil, dando a ele o nome de método da unidade de esforço de produção (UEP). O desenvolvimento do método UEP no Brasil iniciou-se com a criação de uma empresa de consultoria em Blumenau, SC, sob a direção de Allora, que foi o responsável pela implantação do método em algumas empresas da região de Curitiba/PR.

Outro fator que contribuiu para a ampliação do método é reportado por Bornia (1995a, p. 42), ao mencionar que, "em 1986, uma equipe de pesquisadores da UFSC incumbiu-se de estudar, divulgar e aprimorar o método, de onde se deu a efetiva divulgação do mesmo em congressos e através de dissertações de mestrados".

A implantação do método da unidade de esforço de produção prevê, primeiramente, a divisão da empresa em postos operativos. Bornia (1995a, p. 48) afirma que, "preferencialmente, procura-se fazer o posto operativo coincidir com a máquina (ou posto de trabalho), a fim de facilitar a visualização e a determinação dos índices de custos".

Após a divisão da empresa em postos operativos, calculam-se os foto índices de cada posto. Ainda de acordo com Bornia (1995b, p. 485), "estes índices de custos são calculados tecnicamente, de acordo com o efetivo dispêndio de insumos por parte dos postos operativos em funcionamento, com exceção de matérias-primas e despesas de estrutura".

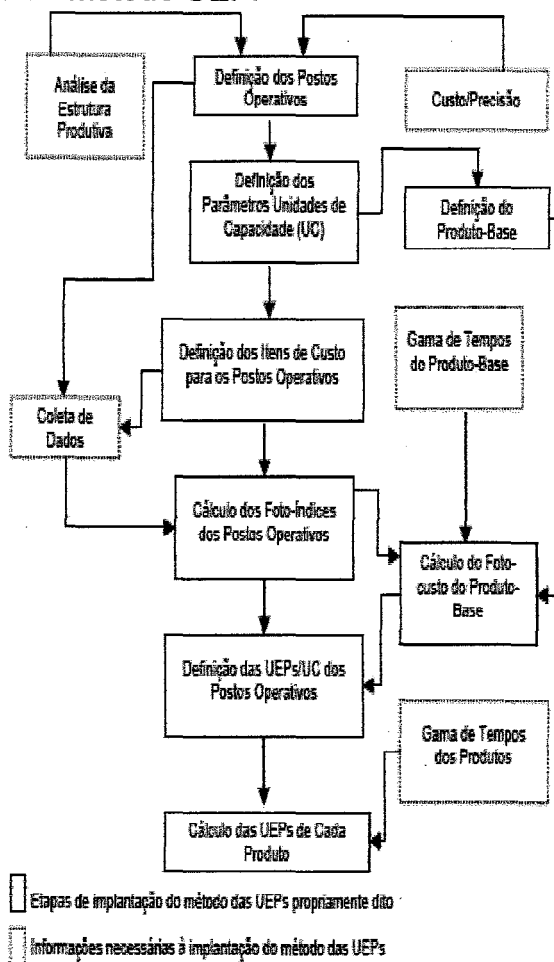
A terceira etapa da implantação do método UEP consiste na escolha do produto-base, que deverá ser o produto, que melhor representar a estrutura de produção da fábrica, podendo ser o produto que passa pelos postos operativos mais significativos ou o que passa pelo maior número de postos operativos. O produto-base também poderá ser a soma de diferentes partes representativas de produtos.

Em seguida, o método UEP procede ao cálculo do potencial produtivo. Borna (1995b, p. 483) afirma que o "potencial produtivo é a quantidade de esforço de produção gerada pelo posto operativo quando em funcionamento por hora".

Por último, são calculados os valores dos produtos em UEP. De acordo com Kliemann Neto (1994, p. 62), "o valor em UEP de um determinado produto é calculado através de um somatório que compreende a multiplicação das UEPs/h dos postos operativos pelos respectivos tempos-padrão em que o produto considerado deverá ser trabalhado nestes postos. Para tanto, é indispensável o conhecimento prévio dos tempos de processamento dos produtos em cada um dos postos operativos".

Dessa forma, o somatório dos esforços absorvidos pelo produto em todos os postos operativos é o seu equivalente em UEP. A Figura 3 demonstra um roteiro geral de implantação do método UEP.

Figura 3: Implantação do método UEP.



Fonte: Adaptado de KLIEMANN NETO, F. J. Gerenciamento e controle da produção pelo método das unidades de esforço de produção. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 1., 1984. Rio Grande do Sul. Anais... Rio Grande do Sul: Unisinos, p. 33-33.

Dos métodos de custeio abordados, pode-se inferir que o método das unidades de esforço de produção é adequado ao custeio de indústrias de transformação, visto que este unifica a produção, procurando simplificar a gestão industrial, sem, contudo, reduzir a precisão e confiabilidade das informações fornecidas. Todavia, sua aplicação em empresas prestadoras de serviço ainda é questionável, sendo aconselhado para estas o uso de outros métodos. Também nas áreas de apoio e administrativas deve-se optar por outros métodos de custeio.

Os métodos tradicionais de custeio, por sua vez, mesmo podendo ser utilizados tanto na área fabril quanto nos setores de apoio e serviços apresentam como grande deficiência à utilização de bases de rateio para alocação dos custos indiretos aos produtos. Geralmente, essas bases são arbitrárias e não refletem a verdadeira relação entre o consumo de recursos e a elaboração dos produtos ou prestação de serviços. Além disso, os métodos de custeio apresentados centralizam suas atenções no custeio dos produtos.

Já o custeio baseado em atividades vai além do custeio dos produtos, organizando as informações de custos por atividades, o que permite análises de médio e longo prazos e promove o aperfeiçoamento da empresa por meio do gerenciamento das atividades.

5.2.3 Custos na Área Pública

Em se tratando da área pública, a terminologia custo já estava implícita na Lei n. 4.320/64:

Art. 16. Fundamentalmente e nos limites das possibilidades financeiras, a concessão de subvenções sociais visará à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a esses objetivos revelar-se mais econômica.

Parágrafo único. O valor das subvenções, sempre que possível, será calculado com base em unidades de serviços efetivamente prestados ou posto à disposição dos interessados, obedecidos aos padrões mínimos de eficiência previamente fixados. (Grifo pessoal).

Art. 22. A proposta orçamentária, que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á de:

(...).

IV – Especificações dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativas do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificativas econômica, financeira, social e administrativa. (grifo pessoal).

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (grifo pessoal).

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum. (grifo pessoal).

Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às normas seguintes:

I – os débitos, créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal feita a conversão quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;

II – os bens móveis e imóveis; pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção. (grifo pessoal)

A Lei Complementar n. 101, e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), também preconizam:

Art. 4º A lei e diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no 2º do art. 165 da constituição e:

(...).

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos. (Grifo pessoal).

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

(...).

Parágrafo 3º. A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (grifo pessoal).

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar.

Com ênfase no que se refere a:

V – fatos que comprometam os custos ou os resultados do programa ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária “(grifado)”.

Tratando-se de assunto administrativo, os custos na área passam pela implantação de um bom sistema de controle interno.

Constitui-se, portanto em uma necessidade gerencial e os tribunais de contas também cobram tal controle por meio dos relatórios de Controle Interno preconizados na LRF.

Sendo assim, em breve, deverão ser obrigatoriamente implantados e sofrerão fiscalização.

VI RELATORIO

Apresentamos a seguir os principais tópicos observados, analisados e apurados nos trabalhos desenvolvidos no Senac Paraná.

6.1 Sistema de planejamento e orçamento

Procedemos à verificação dos Sistemas “Orçamento Programa”, “Orion”, e “Sapiens”, para verificarmos como são coletadas, processadas, organizadas, controladas, contabilizadas e consolidadas as informações dentro do Senac-Pr.

Levamos em consideração as exigências previstas nos documentos legais exigidos por força das diversas leis, expressos no “CODECO” – Código de Contabilidade e Orçamento, que completam os atos do Poder Público Federal no tocante ao Orçamento e Contabilidade.

Para melhor análise e comentários acerca do Sistema Orçamentário, vamos apresentar e discutir os principais tópicos separadamente, para em seguida quando for o caso propormos sugestões.

Cabe ressaltar que o Orçamento, contendo o Planejamento Operacional e contemplando o Planejamento Estratégico, são excelentes instrumentos de apoio à gestão e decisão, porque permitem aos executores a fixação de metas e objetivos a serem alcançados e estimativa quantificada dos recursos que serão alocados para a sua consecução.

Atualmente, modernas técnicas de gestão buscam agregar valor às atividades desempenhadas pelas organizações sendo assim, a separação entre as atividades meio e fim, são necessárias. O sistema orçamentário do SENAC/PR contempla separadamente essas atividades, permitindo aos diversos gestores o controle das atividades das estruturas que estão sob seu comando.

6.2 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Um sistema orçamentário deve necessariamente abordar os seguintes tópicos:

a) Planejamento e orçamento das:

Receitas

(-) Custos dos serviços prestados.

(-) Despesas

(=) Resultados.

b) Planejamento e Orçamento dos Investimentos.

c) Consolidação dos Orçamentos através do Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Demonstrativo de Receitas e Despesas.

d) acompanhamento, análise e justificativas das variações entre valores orçados e realizados.

6.3 ACOMPANHAMENTO, ANÁLISE E JUSTIFICATIVA DO ORÇADO X REALIZADO.

a) Análise da Estrutura Orçamentária

Esse aspecto está bem elaborado, sendo possível a identificação dos Centros de Receitas das diversas unidades do SENAC/PR.

Também é possível identificar as origens das Receitas Compulsórias repassadas para a Regional do Paraná, com base nas estimativas de recolhimento das contribuições por parte das empresas.

Cabe um comentário acerca do critério de apropriação das Despesas de Nível I, II e III às Unidades de Negócios.

O critério utilizado é a carga horária orçada, portanto quanto mais horas aulas disponíveis menores serão as despesas.

Essas informações são usadas para “custear” as diversas atividades.

Esse tópico deverá receber um acompanhamento diferenciado por parte tanto dos gestores, quanto do Setor de Controle, pois se for imputado cargas superiores ou irreais tem-se uma absorção menor de despesas.

Como atualmente não são utilizados os valores REALIZADOS, e somente quando é feita a Revisão do Orçamento, a Planilha de Custo – Orçamento é atualizada, pode-se provocar e incorrer em distorções acentuadas.

Outro fato que também deverá merecer a atenção tanto dos gestores, quanto dos técnicos (as), é que a implantação do Balanço Financeiro ou Fluxo de Caixa, em razão de que a contabilidade trabalha por regime de competência e as receitas necessariamente não se traduzem em caixa imediatamente.

É importante enfatizar que os Gestores devem saber antecipadamente quais são as implicações que podem acarretar a não tradução das receitas em recebíveis, fato constatado pela existência de inadimplência.

Para fins puramente gerenciais o orçamento deveria traduzir essa realidade.

b) Planejamento e Orçamento dos Custos dos Serviços Prestados:

Esse tópico pela sua importância será analisado e discutido de forma pormenorizada.

Em mercados altamente competitivos e globalizados, a análise do desempenho, é de fundamental e estratégica importância.

Entendemos por desempenho, o resultado do uso de recursos humanos, financeiro, tecnológicos, materiais e de informações para que os objetivos organizacionais (serviços, produtos) sejam alcançados.

Essa análise poderá ser efetiva, se o planejamento, através do uso do orçamento, puder ser comparado adequadamente com a realidade.

Quando o custo é definido com critério, de forma antecipada e segundo determinadas condições, poderá servir como uma meta a ser alcançada, e também poderá ser usado para fixar os padrões físicos e monetários.

Existem diversos sistemas de custeio, sendo os mais conhecidos o Custeio por absorção/Real, o Custeio Variável/Direto e o Custo Padrão/Standard.

Esses sistemas tiveram recentes melhoramentos como por exemplo o Custeio ABC e o Custeio TOC (que tem por base a "Teoria das Restrições").

Lembramos que o SENAC/PR segue as instruções contidas no CODECO, e que, portanto para fins de Contabilidade Pública, normalmente não se usa o termo custo, sendo assim, ele estará inserido junto com as demais despesas, confundindo-se com estas.

No entanto para fins GERENCIAIS e levando-se em consideração as seguintes observações, o SENAC/PR, deveria adotar uma sistemática de custeio para seus produtos e serviços.

Como bem observou a Técnica em Planejamento e Orçamento, em diversas ocasiões colaboradores de outras regionais, já estiveram trocando experiências acerca do Sistema ora em uso na Regional do Paraná, e teceram comentários positivos.

Isso nos leva a concluir que o Sistema é adequado e serve aos propósitos para que foi criado, no entanto, nada impede o mesmo de receber contínuas melhorias.

6.4 O SISTEMA DE CUSTO GERENCIAL NO SENAC PARANÁ

Para as atividades educacionais de forma geral, esta em uso a Planilha de Custos (ANEXO I), que é utilizada para a Formação de Preços para os diversos cursos oferecidos pela Instituição.

Essa planilha utiliza-se dos dados contidos no Orçamento Programa, portanto os valores base são sempre os orçados.

Ela tem como característica o Custo Padrão Pré-Determinado Orçado.

Estão inseridos nesta ordem os seguintes elementos:

Despesas Indiretas, Despesas Semi-Diretas, Custos Diretos: Mão de Obra Direta (instrutores, diárias, hospedagem, combustíveis, etc.), e Materiais Diretos (apostilas, livros, folders, etc.), além de um percentual de retorno.

A planilha estima as Receitas e traduz um valor a ser cobrado por aluno, instituição, etc, além de possuir um mecanismo de ajuste que considera a receita compulsória como redutor dos custos, procurando adequar o preço cobrado a realidade da Unidade de Negócios.

Observação: Sabemos que a Instituição não visa lucros. No entanto, o capital colocado à disposição da organização tem custos.

Nas “Empresas Brasileiras” é prática comum a utilização do sistema de custeio para a formação de preços.

Sobre esses custos (materiais, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação), são adicionados às despesas variáveis de vendas, tais como: impostos, comissões, despesas de entrega, etc, um percentual para cobertura das despesas operacionais (estrutura) e finalmente uma margem de lucro que deve conter o custo do dinheiro, o grau de risco envolvido e o retorno esperado dos investimentos.

No entanto ainda deve-se levar em consideração itens como: giro, ciclo de vida do produto, graus de diferenciação em relação aos concorrentes, necessidades dos clientes (publico alvo), e outras.

Como se verifica existe um alto grau de subjetividade na formação dos preços, por mais técnica que ela seja.

Assim sendo, para o SENAC/PR, seria interessante a adoção das seguintes medidas:

a) Fase I:

Custear os produtos e serviços prestados pela empresa, utilizando-se nesta fase de um sistema misto, o custo variável (sistemática de custeio que considera para fins de apuração, apenas os custos variáveis e as despesas variáveis) com padrões orçados.

Desta forma seria obtida a margem de contribuição orçada.

Que serviria tanto para fins orçamentários como para fins de controle de resultados. Esta implica a correta separação entre os itens considerados variáveis (os que têm relação direta como os serviços prestados) e o fixos (relacionados com a estrutura direta e indireta).

Pode-se utilizar a Planilha atualmente em uso, apenas fazendo-se pequenas modificações, para adequar a sistemática.

Com essa fase terminada, ter-se-ia todos os custos tanto de produtos, quanto dos serviços que são o objetivo fim da Instituição.

b) Fase II:

Implantar o sistema de Custeio ABC, conhecido por sistema de custos por atividades, onde seriam criados os direcionadores de custos, para absorção dos custos fixos e das despesas fixas.

Na ausência ou na impossibilidade da adoção das sistemáticas acima preconizadas e em função da subjetividade na formação de preços, continuar com a sistemática atual, mas procurando aproveitar-se das modernas ferramentas

mercadológicas, para comunicar ao público alvo os benefícios diferenciados colocadas à disposição destes.

Outro aspecto, diz respeito ao treinamento que deveriam receber todos os gestores responsáveis pela formulação de produtos e preços ao orçamento.

Nos foi informado pela Técnica, que os responsáveis, tem diversos mecanismos para adequar esses produtos/serviços aos clientes, entre eles a utilização da receita compulsória a disposição de cada núcleo de negócios.

Cabe ressaltar que se sistematicamente as unidades de negócios, trabalharem apenas com os itens orçados, se a receita gerada e as despesas incorridas estiverem respectivamente acima e abaixo do originalmente orçado, as distorções estarão afetando a gestão das unidades de negócios.

Fica evidenciado, portanto a necessidade da utilização ao invés dos valores orçados, os valores efetivamente realizados!

6.5 PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO DAS DESPESAS

As despesas sejam elas correntes ou não (lembrando que os custos estão orçados juntos) está adequadamente retratado no Orçamento Programa, sugerimos, no entanto, algumas medidas que podem ser adotadas para melhorar o processo:

O planejamento/orçamento de matérias primas, insumos, materiais de uso e consumo, limpeza, conservação e manutenção deverão ser especificados por tipo (qualificação), evitando-se dessa forma a orçamentação e a alocação de recursos com bases em estimativas de valor.

Observação: Esta providencia já esta sendo resolvida, conforme explicações da Técnica responsável pelo Planejamento e Orçamento.

6.6 PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO DOS INVESTIMENTOS.

Cabe também nesse tópico o que foi observado no anterior, ou seja, o orçamento de investimentos, deve contemplar de forma objetiva quais serão as inversões de capital, quando elas irão ocorrer, qual será o custo, evidenciando esses elementos através d cronograma físico e financeiro, bem como a responsabilidades pela execução e controle das mesmas.

6.7 CONSOLIDAÇÃO DOS ORÇAMENTOS ATRAVÉS DO BALANÇO PATRIMONIAL, BALANÇO FINANCEIRO, DEMOSTRATIVO DE RECEITAS E DESPESAS.

Este tópico esta integralmente contido no CODECO, e o sistema atual, esta perfeitamente adequado.

Sugerimos, que as Unidades de Negócios, passem a orçar o Demonstrativo Financeiro (fluxo de caixa), pelas razões já discutidas anteriormente.

Cada Unidade de Negócios deverá possuir os Relatórios Consolidados.

6.8 ACOMPANHAMENTO, ANALISE E JUSTIFICATIVAS DAS VARIAÇÕES ENTRE OS VALORES ORÇADOS E REALIZADOS.

Neste item encontra-se retratada toda a filosofia do planejamento orçamentário.

Constitui-se, portanto num efetivo instrumento de gestão, pois modernamente, se determinado gestor recebe a administra recursos, e que, portanto foi-lhe confiado à administração de determinada Unidade de Negócios, sejam eles centro de resultados, de investimentos, de custos ou de despesas, a organização

deixou de usar esses mesmo recursos para outras atividades, cabe, portanto a ele prestar contas do que lhe foi confiado.

Atualmente o termo que define essa situação é *Accountability*.

Sendo essa entendida como a capacidade de prestar contas e de assumir a responsabilidade sobre seus atos e sobre o uso de recursos.

O sistema orçamentário do SENAC/PR possui diversos relatórios que podem subsidiar os gestores nas corretas praticas de gestão.

Desde o acompanhamento orçamentário disponível inclusive on-line, até inúmeros indicadores que facilitam e elucidam esses entendimentos.

Como bem observou a Colaboradora, o item que esta faltando ao Sistema atualmente é a Gestão, e é de conhecimento de todos.

Não adianta elaborarmos planejamento orçamentário, se esse planejamento não for acompanhado posteriormente.

Há necessidade de implantar-se de forma sistemática reuniões com todos os gestores sobre o andamento de seus orçamentos programas.

Também devera ser implantado o mais breve possível a análise dos desvios e as respectivas justificativas.

Qualquer sistema fechado ou deixado a sua própria sorte, tende a entropia, ficando desacreditado com o passar do tempo.

Mensalmente os gestores deverão receber relatórios pormenorizados da sua atuação, com análise e indicadores de desempenho, para que possam corrigir suas respectivas atuações.

Em função das características próprias da Instituição, se não por necessidade de atendimento de órgão colegiados superiores, para fins internos e gerenciais, tão logo o gestor perceba desvios substanciais de rumos, deveria proceder a sua imediata correção, não devendo aguardar apenas o Orçamento Retificativo.

Outro aspecto seria também gerencialmente adotar o orçamento anualizado, ou seja, sempre ter a visão de um ano, fazendo com que as ações façam parte do modelo de pensar orçamentário, ou seja, não fiquem restritos a apenas alguns meses no ano, mas que seja prática comum e rotineira essa forma de agir, gerir e pensar.

Melhoramentos, como, por exemplo, o Orçamento Base Zero, leva os gestores a examinar detalhadamente todas as ocorrências de custos e despesas e sua adequação ao modelo de negócio.

Cada atividade deve ser examinada com base na sua possibilidade de criar valor para o cliente seja ele um cidadão a procura de conhecimentos, seja para a própria sociedade, que confiou seus recursos para serem administrados e transformados em soluções postas a sua disposição.

VII CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

As Instituições que possuem a modalidade de ensino para o trabalho estão cada vez mais impossibilitados de realizar seus ideais devido à escassez de recursos. Isso os tem levado a rever suas estruturas de custos, na tentativa de otimizar os recursos disponíveis e diminuir desperdícios.

Nesse sentido, como métodos que podem auxiliar estas instituições na apuração, gestão e orçamentação de seus custos, este estudo apresentou o custeio baseado em atividades (Activity Based Costing -ABC), propondo o orçamento baseado em atividades.

Na revisão de literatura, fez-se uma incursão teórica sobre o surgimento do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC, sobre o ensino profissional, sobre os custos com educação e sobre os sistemas e os métodos de custeio, em especial o método de custeio baseado em atividades. Adicionalmente, buscou-se evidenciar como a gestão baseada em atividades pode ser utilizada na avaliação de resultados do ABC e na melhoria de processos. Por último, apresentou-se o orçamento baseado em atividades como uma ferramenta de auxílio à previsão de custos.

A partir da conclusão do ABC, foi possível analisar as informações geradas por meio do gerenciamento baseado em atividades. Como métodos de análise, apresentaram-se a análise de valor agregado e a análise de rentabilidade.

Por último, inverteu-se o fluxo de informações do ABC e estruturou-se um modelo de orçamento baseado em atividades para dar suporte à previsão de custos da instituição estudada.

O modelo proposto demonstrou que é possível contribuir para um melhor desempenho do processo de gestão e melhorar as informações de custos das instituições de ensino profissional com a utilização do ABC.

O ABC apresentou-se como um método de custeio eficaz para a instituição estudada, visto que, com o seu uso, informações mais precisas sobre os custos e sobre as atividades foram obtidas.

O orçamento baseado em atividades proporcionou à instituição oportunidades de controlar os seus recursos com base nas demandas previstas das atividades realizadas. A estimativa da demanda por atividade e de exigências de recursos associadas a elas apresenta-se como uma vantagem em relação aos orçamentos tradicionais. Após o cálculo inicial do orçamento, os usuários necessitarão desenvolver novos perfis para suas necessidades ou ajustar a oferta prevista.

É importante lembrar, também, que o ABC precisa ser continuamente atualizado e validado, porque os processos, as atividades e os direcionadores de custos podem sofrer mudanças ao longo do tempo.

Sabe-se que o nível de precisão das informações do ABC é um critério de grande importância, porém este depende dos objetivos do projeto e é limitado pela exatidão e disponibilidade dos dados.

Por isso, acredita-se que, para uma primeira versão, a metodologia proposta é válida. Entretanto, é reconhecida a necessidade de se fazerem alguns ajustes e adaptações no modelo proposto, como, por exemplo, considerar o tempo ocioso dos colaboradores, fazer uma análise mais profunda e detalhada dos custos dos clientes, além de proceder à avaliação do valor agregado das atividades por macroprocesso, podendo assim, propor oportunidades de melhorias.

Para futuros trabalhos, recomenda-se a análise das perdas nos processos identificados, a análise da rentabilidade dos clientes e a efetiva implantação da metodologia proposta, para que se possa validá-la.

VIII REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

1. BODINI, V. L. Planejamento estratégico em universidades. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 18., 1998. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Universidade Federal Fluminense. p. 1-7.
2. BORNIA, A. C.; SANTOS, N. J. dos. Custeio baseado em atividades – ABC: aspectos da análise dos processos e atividades. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 4., 1997. Minas Gerais. **Anais...** Minas Gerais: Petrônio Cunha dos Santos. p. 51-57.
3. BRASIL. Decreto n.º 2.494, de 10 de fevereiro de 1998. Regulamenta o art. 80 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília.
4. CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.
5. ERNEST & YOUNG, SOTEC – Auditores Independentes S.C. O ciclo da contabilidade de custos. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso sobre contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1995. p. 32-47.
6. FLORENTINO, A. M. **Custos: princípios, cálculos e contabilização**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 1987.
7. GALLORO & ASSOCIADOS. Introdução à contabilidade de custos. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso sobre contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1992. p. 15-31.
8. GASPARETTO, V. **Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do custeio baseado em atividades**. 1999. 150 f.

-
9. KLIEMANN NETO, F. J. **Custos industriais II**. Florianópolis, 1999. (Não publicado).
 10. KLIEMANN NETO, F. J. Gerenciamento e controle da produção pelo método das unidades de esforço de produção. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 1., 1994. Rio Grande do Sul. **Anais...**Rio Grande do Sul: Unisinos. p. 53-83.
 11. LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997. _____. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 1981.
 12. LOPES DE SÁ, A. **Organização e contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1967.
 13. MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996. _____. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
 14. MELO, J. M. de. O sentido da pesquisa na universidade: gerar conhecimento para produzir mudanças. In: SIMPÓSIO SOBRE PESQUISA, 3., 1998. São Paulo. **Anais...** São Paulo: UMESP. p. 31-36.
 15. PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1994.

ANEXOS

Curitiba	133.589	48,99	47,75	33,94	43,54	125,24	59,27	65,97	125,24
Londrina	27.435	11,40	54,11	40,09	34,19	128,39	67,16	61,23	128,39
Maringá	62.808	6,78	14,06	20,06	25,20	59,32	17,45	41,87	59,32
Cascavel	22.486	4,69	27,16	29,28	28,12	84,56	33,71	50,85	84,56
Foz do Iguaçu	19.482	2,47	16,51	32,00	34,73	83,24	20,49	62,75	83,24
Guarapuava	16.025	2,46	19,99	30,04	30,07	80,10	24,81	55,29	80,10
Ponta Grossa	17.159	3,91	29,67	36,58	27,84	94,09	36,83	57,26	94,09
Pato Branco	12.843	3,13	31,74	45,42	38,24	115,40	39,39	76,01	115,40
Umuarama	8.408	2,23	34,54	45,81	29,43	109,78	42,86	66,91	109,78
Campo Mourão	19.175	2,59	17,59	26,69	22,64	66,92	21,83	45,09	66,92
Paranaguá	12.317	2,84	30,03	42,95	21,70	94,67	37,26	57,41	94,67
Paranavaí	14.263	1,62	14,79	30,10	25,23	70,12	18,36	51,76	70,12
Castro	7.866	1,09	18,04	41,92	35,95	95,91	22,40	73,52	95,91
Toledo	8.427	2,52	38,94	43,02	26,46	108,42	48,33	60,09	108,42
Irati	19.391	1,75	11,75	29,66	22,49	63,91	14,59	49,33	63,91
Jacarezinho	8.756	1,53	22,75	35,70	28,21	86,66	28,24	58,42	86,66

Fonte: Dplan

412.260

Notas:

- 1 - Nível III: Custo Nível III x Perc. RAIS / Carga Horária da Unidade de Negócio
- 2 - Nível II: Custo Nível II, valor total das Unidades / Carga Horária da Unidade de Negócio
- 3 - Nível I: Custo Nível I, valor total das Unidades / Carga Horária da Unidade de Negócio
- 4 - Receita Compulsória x Perc. RAIS / Carga Horária da Unidade de Negócio

Observações:

- a - Custos Nível I: Recursos necessários que estão diretamente relacionadas com a composição da atividade fim.
- b - Custos Nível II: Recursos considerados de atividade meio necessários ao apoio da atividade fim.
- c - Custos Nível III: Recursos considerados de atividade meio necessários ao suporte das Unidades de Negócios.
- d - Custos Nível IV: recursos necessários de investimentos que incorporam ao patrimônio, como: Obras e Instalações, Equipamentos e Material Permanente.
- e - RAIS (Relação Anual de Informações Sociais): considerados o número de empregados em empresas do comércio de bens e serviços não optante pelo SIMPLES/PR e agrupados pelas regiões de abrangência do estado do Paraná.
- f - As reservas para INCON representam 5% da Receita Compulsória.
- g - O total rateado da Receita Compulsória representa 40% da Despesa Corrente do Regional.

Nível III	13.022.000,00	3.630.000,00	
Nível II	13.766.500,00		
Nível I	13.615.500,00		

(-) Despesa de Capital	3.630.000,00
(-) Reserva para Investimento	3.512.850,00
(-) Investimento Comunitário	1.226.550,00

Compulsória	24.531.000,00
Própria	19.503.000,00
Saldo do Exercício Anterior	-