

CUSTEIO ABC – APLICADO A UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR DO VALE DO SÃO LOURENÇO.

CIMA, Cristilane da Silva¹

TEIXEIRA, Jailson da Conceição²

RESUMO

A contabilidade gerencial está focada para a administração da empresa e tem como principal objetivo auxiliar nas tomadas de decisões e apoiar no processo de gestão, tornando-se necessário à sua qualificação. Com isso se faz a utilização do método de custeio baseado em atividades para reduzir as distorções. Assim, o objetivo principal desta pesquisa é propor uma análise e aplicação do custeio ABC em uma instituição de ensino superior no estado de Mato Grosso, por meio da identificação das atividades e direcionadores de custos. O método utilizado durante a pesquisa foi dedutivo, acompanhado da pesquisa quantitativa com a finalidade de transformar as informações em dados e números. E as técnicas utilizadas para a coleta de dados, na qual utilizou-se de pesquisa documental e observação, fornecendo auxílio aos dados necessários para realização do estudo. Para o referencial teórico foi feito um levantamento bibliográfico, finalizando-se este estudo, com aceitação possível da aplicação do custeio ABC nesta instituição de ensino superior pesquisada por meio da identificação dos direcionadores e as atividades, com o objetivo de obter informações favoráveis para a tomada de decisão.

Palavras Chave: Contabilidade gerencial, Custos e ABC.

¹ Acadêmica do 8º semestre do curso de Ciências Contábeis da faculdade de Ciências Sociais do Vale do São Lourenço – EDUVALE, Jaciara MT E-mail: cristilainejaciara@gmail.com

² Orientador – Graduado em Ciências Contábeis na Faculdade EDUVALE, Pós Graduado em Gestão Fiscal e Planejamento Tributário na UNIC, Pós Graduado em Pós Graduado em Tecnologia Informação e Lei de Responsabilidade Fiscal na ESAB, Mestrando em Contabilidade Gerencial na FUCAPE, Professor da Faculdade EDUVALE e Contador da Excelência Contabilidade . E-mail: jailsoncontador@outlook.com

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade tem desenvolvido e apresentado novas formas de controlar o patrimônio sempre focando nas vantagens e gerando resultados estratégicos para as empresas.

Desta forma, a abordagem deste artigo é apresentar o custeio ABC – aplicado a uma instituição de ensino superior do Vale do São Lourenço.

O objetivo deste estudo é demonstrar a aplicação do sistema ABC em uma empresa prestadora de serviços e ressaltar as diferenças entre o Custeio Baseado em Atividades e o Custeio por absorção, verificando as vantagens e desvantagens entre os sistemas de custeio.

Assim nesta pesquisa desenvolveu o conceito de contabilidade: que é a ciência que estuda e controla o patrimônio das empresas. Contabilidade gerencial com suas definições, conceitos e importâncias, sendo a mesma uma ferramenta que auxilie os gestores nas tomadas de decisões. Seguindo da contabilidade de custo, destacando seus métodos de custeios. Custeio por absorção, variável e custeio ABC, apresentado suas vantagens e desvantagens.

A pesquisa foi desenvolvida através de um estudo de caso realizado na instituição de ensino privada do sul do estado de MT, contemplando um período de 04 meses de pesquisa, com uma amostragem de nove serviços, sendo feito um comparativo entre o custeio por absorção e custeio ABC para saber qual dos dois métodos utilizados é mais viável para a instituição.

O principal motivo para a realização de tal pesquisa foi que no início do ano de 2017 houve uma mudança com relação ao método de custeio utilizado pela empresa mudando então, do custeio por absorção para o custeio ABC, havendo interesse em analisar se esta mudança é realmente correta e se os custos estão sendo alocados de forma certa.

Portanto, através da pesquisa, fica comprovado que o custeio ABC é mais vantajoso e um excelente critério de rateio dos custos, reduzindo as distorções encontradas na empresa. E auxiliando de forma positiva os gestores e suas respectivas tomadas de decisões.

2. REFERENCIAL TEORICO

2.1 CONTABILIDADE

Contabilidade é a ciência que analisa, controla e estuda o patrimônio das empresas. Para Ribeiro (2003, p.19) “a contabilidade é uma ciência que possibilita, por meio de suas técnicas, o controle permanente do patrimônio das empresas”.

A contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômicas decorrente da gestão da riqueza patrimonial. (FRANCO, 1997, p.21).

Iudícibus (1994, p.26) define o objetivo da contabilidade como sendo o de “[...] fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”.

Portanto a contabilidade estuda os acontecimentos sucedidos no patrimônio, visando controlar e esclarecer o seu verdadeiro estado para os usuários.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

2.2.1 SURGIMENTO E EVOLUÇÃO

A Contabilidade gerencial surgiu a partir da revolução industrial.

Durante a revolução industrial, “a medida que aumentava a necessidade de informação gerencial sobre os custos de produção e os atribuídos a avaliação de estoques, aumentava a necessidade de métodos mais adequados de contabilidade de custos”. (OLIVEIRA, 2003, p.12).

Após a revolução industrial a contabilidade gerencial passou por vários processos de evolução, pois teve que se ajustar e adequar ao mercado.

Para Padovese (2009), a contabilidade gerencial resume-se em quatro grandes momentos: até 1950, a contabilidade gerencial tinha como finalidade focar no orçamento embasando-se na contabilidade de custo. Em 1965, sua finalidade muda para o controle gerencial priorizando a informação, sendo esta, o fator principal para a tomada de decisão da alta administração. Em 1985, o objetivo da contabilidade neste momento era tentar diminuir os desperdícios de recursos através da análise de processo. Já em 1995, foi e está sendo até os dias atuais a fase mais produtiva, pois com os avanços da tecnologia conseguiu-se a inovação organizacional.

O autor ainda cita que “cada estágio da evolução representa para um novo conjunto de condições que as organizações enfrentam, pela absorção, reforma e adição dos focos e tecnologias utilizados anteriormente”.

A Contabilidade Gerencial está focada para a administração da empresa e tem como principal objetivo auxiliar nas tomadas de decisões.

A contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios de comunicados, que contribuem sobremaneira para tomada de decisão. (MARION, 2008, p. 23)

A contabilidade gerencial é uma das partes da contabilidade que está incluída ao campo de controle e gerenciamento, fornecendo dados para os administradores.

Padoveze (2000, p.30) define que “a função objetiva da contabilidade gerencial de criação de valor para os acionistas é um conceito objetivo, pois pode ser mensurado economicamente.”

Deste modo a contabilidade gerencial é um procedimento pelo qual visa identificar, mensurar, aceitar e avaliar as informações a respeito da situação econômica das organizações. A contabilidade gerencial como parte essencial da administração da empresa.

Segundo Ching (2003, p.4) “para poder trabalhar de maneira efetiva, as pessoas em uma organização precisam constantemente de informação a respeito do montante de recursos envolvidos e utilizados.”

Para um bom funcionamento de uma empresa, necessita de parâmetros e projeções, para que possa fornecer dados seguros e confiáveis.

No ponto de vista de Iudícibus (1994, p.26), “a contabilidade gerencial assume seu papel principal, ou seja, o de apoiar o gestor e dar maior segurança aos seus julgamentos.”

A contabilidade gerencial funciona como ferramenta que auxilia a administração da empresa no processo de redução de custos aumento na lucratividade e planejamento estratégico, sendo função da contabilidade gerencial: registrar, classificar, demonstrar, auditar e analisar todas as informações que ocorrem no patrimônio das entidades, objetivando fornecer informações, interpretações e orientação sobre composição e as variações desse patrimônio para a tomada de decisão de seus administradores.

Objetivo da contabilidade gerencial é assessorar os dirigentes em suas funções gerenciais, contribuindo para o sucesso da empresa auxiliando a administração em sua tomada de decisão.

Utiliza-se a contabilidade gerencial para prever muitos problemas e antecipar soluções.

A contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira, se balanços etc. colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório (IUDÍCIBUS, 1986, p.15).

A contabilidade gerencial torna-se diferente da contabilidade financeira pelo fato de ser mais bem explicado e importante para o estado da empresa.

2.3 CONCEITO DE CUSTO

A contabilidade de custos também se evolui assim como as outras áreas contábeis, evoluindo e mudando a cada cenário, e se adequando a cada situação.

A contabilidade de custos cuja função inicial era de fornecer elementos para avaliação de estoques e apuração do resultado, passou nas últimas décadas, a prestar duas funções muito importantes na contabilidade gerencial: a utilização dos dados de custos para o auxílio ao controle e para tomada de decisão. (NEVES ; VICECONTI. 2008, p.13).

Os custos de uma atividade envolvem todos os tipos de solução necessária para realizá-las. Onde entra salários e seus encargos, depreciação, materiais, energia, etc.

A contabilidade de custos mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo dos recursos pela organização. Ela fornece informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a contabilidade financeira. (HORGREN; FOSTER ; DATAR, 1997, p.2).

Conforme Leone (2000, p.52) apud Eliseu Martins “Custo é um gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços.”

Para Leone (2000, p.52) apud Martins “despesas são bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para obtenção das receitas.”

Os autores Neves e Viceconti (2008) certificam que a contabilidade gerencial tanto quanto a contabilidade financeira estão interligadas entre si, pois uma ciência é parte complementar da outra, fazendo assim uma sincronia entre seus conceitos e aplicações, por exemplo, a contabilidade de custos avalia como está sendo consumido os recursos pela empresa. Já a contabilidade gerencial através destes dados contábeis ajuda na decisão.

Do ponto de vista econômico, entende-se por custo toda e qualquer aplicação de recursos, de diferentes formas e expressa em seu valor monetário, para a produção e distribuição de mercadorias (ou prestação de serviços) até o ponto em que se possa receber o preço convencionado. (LIMA, 1987, p. 14).

Ribeiro (2009, p. 19), afirma que “[...] o custo integra o produto, vai para o estoque e aumenta o ativo circulante [...] e ao integrar o valor do produto fabricado, será totalmente recuperado pela empresa por ocasião da venda do respectivo produto”.

O custo final é a soma dos custos realizados no processo de produção e distribuição, compreendendo todos os valores que devem ser cobertos pelos preços de venda, inclusive as despesas de cobrança de vendas, os impostos e as despesas de administração, transporte, etc. (LIMA, 1987, p. 14).

Segundo Berti, (2010, p. 20), “custo é o consumo de bens ou serviços, empregados na produção de outros bens ou serviços”.

Custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Exemplos: a matéria prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de sua estocagem; e no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o custo da

matéria prima como parte integrante do bem elaborado. Este por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até a sua venda. (MARTINS 2001, p.25).

Para Lima (1982, p. 14) “Custo é toda e qualquer aplicação de recursos, de diferentes formas e expressa em seu valor monetário, até o ponto em que se possa receber o preço convencionado.”

Portanto, o custo é uma importante ferramenta no fator de produção bens ou serviços.

2.3.1 TIPOS DE CUSTEIO

Há vários tipos de custeio, porém, os mais utilizados são custeio por absorção, custeio variável e o enfatizado nesta pesquisa, custeio ABC. Essas técnicas acontecem com mais constância na elaboração dos custos e suas tomadas de decisão. Esses custos são aplicados na produção de bens ou serviços.

Segundo Crepaldi (1999, p.16), “muito mais do que um sistema de controle entre gastos e lucratividade, os sistemas de custos são métodos capazes de apoiar as empresas quanto as suas tomadas de decisão”.

Para uma melhor clareza se faz necessário que os custos apresentem suas formas de apuração.

2.3.1.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O custeio por absorção consiste na utilização de todos os custos de produção (diretos e indiretos) ou seja, consiste na apropriação de todos os custos da produção, em que os custos diretos são lançados diretamente aos produtos e os indiretos são definidos aos produtos por meio de rateios pré-definidos. Esse método é aceito pela legislação fiscal e serve principalmente para auxiliar na formação de preço de venda.

O custeio por absorção é adotado pelas empresas para atender as necessidades fiscais quanto ao imposto de renda, mais, apesar de ser uma ferramenta aceita pelo fisco, pode gerar informações que precipitem a decisão empresarial por causa das distorções geradas na elaboração do custeio. Desta forma é necessário que se evite este sistema para tomadas de decisão quanto a fabricação e comercialização de bens e serviços. (MARTINS, 2000, p.42).

Esse método de custeio usa formas de distribuição dos gastos aos produtos por meio de critério a ser definido, com essas técnicas de distribuição dos gastos fixos aos produtos ou serviços é chamado de rateio.

Custeio por absorção é aquele método que considera na apuração do custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estruturas ou operacionais, este faz com que cada produto, produção ou serviço absorva parcela dos custos diretos ou indiretos, relacionados a fabricação. (LEONE, 2000, p. 242).

Uma das vantagens do custeio por absorção é que está de acordo com a legislação fiscal e princípios contábeis, aceitos no Brasil; e atende as necessidades quanto ao imposto de renda.

A legislação societária e comercial brasileira determina que a escrituração comercial seja feita de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil. O sistema de custeio que atende a tais princípios é o custeio por absorção. De acordo com essa metodologia, todos os custos de produção (diretos e indiretos, fixos e variáveis) devem ser computados ao custo dos produtos. Assim, para atender à legislação comercial, a empresa deve adotar tal sistema ou, se adotar algum outro, deverá, por ocasião do encerramento do exercício, fazer os ajustes necessários em seus estoques e o custo dos produtos vendidos sejam valorizados como seriam se a empresa utilizasse o custeio por absorção.

[...]

Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, o único sistema de custos aceitável é o custeio por absorção, que, além de seguir os princípios contábeis geralmente aceitos, deve, sobretudo, seguir as normas tributárias e legais e a regulamentação complementar, isto é, deve ser integrado e coordenado com a contabilidade mercantil. (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR, 2000. p.24).

Segundo Martins (2000, p. 41), o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção”. Quanto aos gastos elaborados fora da área de produção, como despesas administrativas e despesas com vendas, não pode ser ajustado aos produtos.

Uma das desvantagens é que o custeio por absorção oferece poucas informações para fins gerenciais em uma tomada de decisão.

2.3.1.2 CUSTEIO VARIÁVEL

Esse método reconhece que somente os custos variáveis são destinados aos produtos e formam o custo do estoque. O custo variável é utilizado principalmente para tomada de decisão no que diz respeito ao gerenciamento da produção.

O custeio variável tem por função separar todos os gastos de acordo com a sua variação em relação ao volume de produção da empresa, estes gastos são classificados em fixos e variáveis e são identificados conforme a sua oscilação perante o nível produtivo gerado em um determinado período. (CREPALDI, 1999, p. 150).

Na apuração dos custos variáveis unitário dos produtos ou serviços são analisados apenas os custos e despesas dos produtos ou serviços.

Este sistema de custeio é também conhecido como custeio direto e não pode ser confundido com custos diretos que são o resultado da soma de todos os custos diretos relacionados a produtos/serviços, que geralmente são mão-de-obra direta e matéria-prima. (CREPALDI, 1999, p.151).

A vantagem do custo variável é que oferece informações gerenciais. Conforme Meglioni (2001, p.137) “este método permite aos administradores utilizar os custos como ferramenta auxiliar na tomada de decisões”.

A desvantagem do custeio variável é que contraria os princípios da competência e suas informações não podem ser válidas para uso externo; a empresa que utiliza o custeio variável tem que adotar outro método de custeio para fins fiscais e legais.

2.3.1.3 CUSTEIO ABC

É um método de custeio baseado em atividades para reduzir as distorções causadas pela arbitrariedade do rateio dos custos indiretos.

Segundo Martins, (2001, p. 93) O ABC é conhecido como: “Uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.”

Conforme Cardoso, (2007, p. 97) “O objetivo principal é a alocação racional dos gastos indiretos aos bens e serviços produzidos, proporcionando um controle mais apurado dos gastos da empresa e melhor suporte nas decisões gerenciais.”

Trata-se das mais poderosas estratégias empresariais dos últimos anos, através da qual as companhias cortam desperdícios, melhoram serviços, avaliam iniciativas de qualidade, impulsionam para o melhoramento contínuo e calculam, com adequada precisão, os custos dos produtos. (CREPALDI, 2004, p.222).

É a assimilação de custos fundamentados na premissa de que os produtos ou serviços formados por uma organização solicitam a concretização de atividades, com base no consumo de recursos. O ABC estabelece que as atividades que consomem os recursos da empresa, ajuntando-as em centros de custos por atividades. E para cada um desse centro de atividades, impõe custos aos produtos fundamentados em seu consumo de recursos.

ABC é um sistema de análise de custos, que busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos ou serviços. (CREPALDI, 2004, p.226).

A vantagem do custeio ABC que é capaz de dar um apoio positivo nos processos decisório, demonstrar e avaliar o comportamento dos custos e recursos que estão sendo consumidos, pois conseguirão saber o quanto custou certo produto ou serviço, e preparar orçamentos mais óbvios no quesito a preço, lucratividade e descontos. Martins (2000, p.305) afirma “que cada centro de custos é minuciosamente observado e com isso o ABC pode já na sua fase de implantação proporcionar economias, e justificar as relações custo benefícios de um projeto.”

O critério ABC pode gerar um número infinito de informações, desta forma é necessário que se conheça muito bem para quais finalidades se deseja utilizar este critério, e assim definir os direcionadores mais adequados para a obtenção das informações desejadas para um efetivo gerenciamento eficaz dos custos. (MARTINS, 2000, p.306).

Conforme Crepaldi (2010) as desvantagens da aplicação do método de custeio ABC são: altíssimos gastos na implementação falta de pessoal competente, qualificado e experiente para a implantação do custeio, suas informações é de difícil entendimento e gera muitos dados e não sendo aceito pela legislação fiscal criando a necessidade de outro sistema de custeio.

As atividades são partes essenciais dentro do ABC, por isso são componentes para o desenvolvimento de todo e qualquer tipo de custeios.

Uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas. (MARTINS, 2010, p.93).

O objeto de uma atividade necessitará permanecer sempre ligado a atender a precisão de um cliente interno ou externo. Cada atividade apresenta o que a empresa pratica e o número de recursos que ela usa para fabricar seus produtos.

Conforme Crepaldi o sistema de custeio baseado em atividades procura: reduzir os desperdícios e custos sem falha na produção, elevar a produtividade e fazer com que a empresa seja mais organizada.

Segundo Cardoso, (2007, p. 98) “atividade é definida como sendo uma conjugação coordenada de recursos, como mão-de-obra, o material, a tecnologia e o ambiente inseridos na gestão total da empresa.”

A nomenclatura *atividade* tem sido utilizada para apoiar vários outros conceitos de gestão. No custeio ABC, a atividade é uma unidade administrativa menor que um setor ou departamento, ou seja, um setor pode congrega mais de uma atividade, assim como um departamento pode e, normalmente, desempenha várias atividades. Assim, podemos classificar o conceito de atividade para o método de custeio ABC como *micro atividades*. (PADOVEZE, 2006, p. 205).

Depois da declaração de Padoveze, conclui-se que atividade é constituída por pequenos afazeres, que tem a intenção de realizar os componentes por ela descritos.

As atividades requerem recursos para serem realizadas, conclui-se que o direcionador é legítima causa dos custos.

Conforme Cardoso, direcionadores de custos são fatores que motivam os recursos consumidos de uma atividade.

São fatores que geram ou influenciam o nível dos recursos consumidos, ou gastos de uma atividade ou de um objeto de custeio sendo, portanto, instrumentos de rastreamento e de quantificação dos gastos das atividades e dos bens, serviços e clientes que se deseja custear. (CARDOSO, 2007, p. 98).

De acordo com Martins, (2001.p. 103) “é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. ”

Para Crepaldi (2004, p. 228) “o direcionador de custo é determinado fator que influencia a quantidade de trabalho na empresa.”

Observado que é por intermédio deles que os custos, vindo do consumo de recursos vão sendo agregados as suas relativas atividades.

Existem dois tipos de direcionadores, que conforme Martins (1998, p.104) “direcionadores de recursos identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades.”

Ainda Martins (1998, p.104) explica que “direcionadores de atividades identificam a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos (ou outros custeios), isto é, indica a relação entre as atividades e os produtos.”

Segundo Nakagawa (1994), para implementar o sistema ABC deve: verificar no setor financeiro os itens que estão sendo distribuídos como custos indiretos e seus valores; expelir os custos no meio daqueles que são consumidos pelas atividades reservados a produção; dividir os custos dos departamentos; identificar o estado das atividades; indicar o número de direcionadores de custo; identificar os centros de atividades.

Podemos inferir que o ABC pode ser adotado nas áreas administrativas e comerciais da empresa da mesma forma que é empregado na área de produção, iniciando pela análise da estrutura dos gastos dessas áreas com a determinação dos fatores que deram origem à demanda de seus serviços – em função das atividades desempenhadas. (CARDOSO, MÁRIO, AQUINO, 2007, p. 97).

Para Padoveze (2006) existe duas fases para aplicação do ABC, a parte inicial é a identificação das atividades dos vários setores de apoio com seus principais direcionadores de custos, alcançando-se o custo de cada atividade avançado dentro dos setores. O próximo passo é identificar os elementos dos custos que acabaram com as atividades.

Com isso se dá à necessidade do estudo com essa qualidade e com importância de avaliar os custos de cada atividade desenvolvida dentro da instituição de ensino superior, sem provocar distorções por meio de rateios e com finalidade atender o fisco.

3. METODOLOGIA

A utilização de métodos científicos contribui com respostas e indagações acerca do contexto abordado. Conforme Silvia e Menezes (2000, p.23) a metodologia científica é “um conjunto de etapas ordenadamente dispostas que devem ser vencidas na investigação de um fenômeno.”

Gil (2010, p. 1) complementa que a “pesquisa é um procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos.” Conclui-se que, as pesquisas proporcionam soluções e respostas aos problemas citados na formação desse trabalho científico.

Este estudo é identificado pelo método dedutivo empregado para se chegar a uma veracidade, logo o ponto de vista de sua natureza é uma pesquisa quantitativa, onde foi levantada uma pesquisa bibliográfica no referencial teórico, sendo feito uma comparação com os métodos ABC e absorção utilizada pela empresa, por meio de documentos e planilhas concedidos pela instituição. O método científico utilizado em questão neste estudo foi o método dedutivo.

O método dedutivo, de acordo com o entendimento clássico, é o método que parte do geral, e a seguir, desce ao particular. A partir de princípios, leis ou teorias consideradas verdadeiras e indiscutíveis, prediz a ocorrência de casos particulares com base na lógica. (PRODANOV E FREITAS, 2013, p. 27).

Segundo Gil (2008, p. 9) o método dedutivo “[...] parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica.”

Método proposto pelos racionalistas Descartes, Spinoza e Leibniz pressupõe que só a razão é capaz de levar ao conhecimento verdadeiro. O raciocínio dedutivo tem o objetivo de explicar o conteúdo das premissas. Por intermédio de uma cadeia de raciocínio em ordem descendente, lógica para, o particular, chega a uma conclusão. Usa o silogismo a construção lógica para, a partir de duas premissas, retirar uma terceira logicamente decorrente das duas primeiras, denominada de conclusão. (PRODANOV e FREITAS, 2013, p. 27).

Deste modo utilizou-se o método dedutivo, foi realizado um estudo comparando os custos, observando suas vantagens e desvantagens chegando-se a uma conclusão.

Quanto à forma dos dados coletados a pesquisa é quantitativa, pois foi feito um estudo que envolveu números e planilhas, com o propósito de transformar as informações em dados e números, as quais serão classificadas e analisadas.

O estudo de caso foi realizado através de uma pesquisa na instituição de ensino superior privada do Sul do estado de Mato Grosso para obter conhecimento, apresentando as vantagens e desvantagens pela aplicação do método de custeio, fornecendo à pesquisa resultados quanto aos seus fins.

Do ponto de vista aos procedimentos técnicos, foi utilizada pesquisa bibliográfica para o referencial teórico.

A pesquisa bibliográfica é elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente, esta modalidade de pesquisa inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos. Todavia, em virtude da disseminação de novos formatos de informação, estas pesquisas passaram a incluir outros tipos de fontes, como discos, fitas magnéticas, CDs bem como material disponibilizado pela internet. (GIL, 2010, p.29).

Assim sendo, a pesquisa bibliográfica foi utilizada como fonte de pesquisa para o referencial teórico, elaborada por outros autores relacionando-os com a parte teórica do trabalho.

4. ANALISE DE RESULTADOS

O presente estudo foi elaborado na instituição privada do Sul do estado de Mato Grosso, no primeiro semestre do ano de 2017.

Portanto, para a apuração dos custos da instituição pesquisada, foi necessária a comparação do método de custeio Absorção e o método de custeio ABC como ferramenta gerencial. Com isso identificando as atividades que geram custos e os direcionadores de custos de cada atividade, assim gerando a necessidade do estudo.

Para a concretização desta pesquisa, foi realizado um levantamento de dados e tabulados para identificar qual método de custeio é mais viável para a instituição. Observando que, a pedido da instituição não foi permitido apresentar os nomes dos cursos. Portanto utilizando serviços e números para este estudo.

No ano de 2016 e anteriores, os custos estavam sendo alocados pelo método custeio por absorção. Já no ano de 2017 houve uma mudança, pois percebeu-se que a alocação dos custos ao serviço pelo método absorção estava sendo injusto para certos serviços. Sem haver uma consideração se os custos eram utilizados ou

não. Portanto gerando assim informações distorcidas quanto ao resultado dos serviços analisado de forma individual.

Para este estudo, foi analisado um período de quatro meses (de março, abril, maio e junho de 2017).

Na instituição pesquisada apresentou-se varias atividades que poderiam estar distorcendo os custos. Exemplos, secretaria acadêmica, FGTS dos professores, INSS dos professores, combustível e outros.

Mas para este estudo, foi focado apenas o Combustível que é utilizado para locomoção dos professores de um município vizinho para a instituição pesquisada.

No custeio por absorção rateia-se o valor total de combustível, e dividi-se o valor para cada serviço, conforme assim feito antes. Já, para fazer a alocação do custeio ABC, observou-se que o rateio é feito da seguinte maneira:

O combustível gasto é alocado somente para o serviço que tem algum professor de cidades vizinhas que realmente utilizam do combustível para poder vir ministrar aulas. Sendo assim, fica rateado o custo apenas para aquele serviço. Conforme a quantidade de atividade utilizadas naquele serviço que são feito os rateios, ou seja, quantidade de professores que vieram de cidade vizinha e utilizaram o combustível. Rateia o valor total com a quantidade de atividade utilizada por cada serviço.

No mês de março, houve um gasto de R\$ 1.458,00 em combustível sendo o valor total tanto para o custeio por absorção quanto para o custeio ABC, conforme tabela abaixo:

TABELA 1 – Total de combustível gasto pelo método Absorção e ABC em Março/2017

COMBUSTIVEL MÊS 03/2017			
SERVIÇO	ABSORÇÃO	ABC	DIFERENÇA
1	R\$ 162,00	R\$ 176,08	-R\$ 14,08
2	R\$ 162,00	R\$ 260,61	-R\$ 98,61
3	R\$ 162,00	R\$ 112,70	R\$ 49,30
4	R\$ 162,00	R\$ 253,57	-R\$ 91,57
5	R\$ 162,00	R\$ 190,17	-R\$ 28,17
6	R\$ 162,00	R\$ 253,57	-R\$ 91,57
7	R\$ 162,00	R\$ 147,91	R\$ 14,09
8	R\$ 162,00	R\$ 42,26	R\$ 119,74
9	R\$ 162,00	R\$ 21,13	R\$ 140,87
TOTAL	R\$ 1.458,00	R\$ 1.458,00	R\$ -

Fonte: Dados da pesquisa

Este valor de R\$ 1.458,00 foi considerado um valor inferior aos demais meses, porque o combustível contabilizado no mês de março é referente ao mês de fevereiro (sendo utilizado o principio da competência). Portanto, no mês de Fevereiro, as aulas iniciaram na última semana do mês, por isso o motivo de valor ser tão baixo em relação aos demais meses.

Conforme tabela 1, o método de custeio por absorção utiliza-se da base de rateio, que é alocado o valor total para todos os serviços. Quanto ao método de custeio ABC, o valor é rateado conforme a sua utilização. Para tanto, o serviço numero 8 utilizou R\$ 42,26 em combustível. Analisando-se que houve uma diferença de R\$ 119,74. Assim, permitindo para o gestor novas oportunidades de investimento para este serviço.

Ainda analisando a tabela, o serviço que mais consumiu o combustível pelo método ABC foi o serviço de número 2, sendo um valor de R\$ 260,61. Para chegar a esse resultado foi analisado quantos professores do serviço 2 utilizou o combustível.

Isso demonstra que realmente o custeio por absorção aloca os custos de forma equivocada, gerando assim, uma diferença significativa para este serviço.

No mês de abril, houve um gasto de R\$ 3.655,26 em combustível sendo o valor total tanto para o custeio por absorção quanto para o custeio ABC, conforme tabela abaixo:

TABELA 2 – Total de combustível gasto pelo método Absorção e ABC em Abril de 2017

COMBUSTIVEL MÊS 04/2017				
SERVIÇO	ABSORÇÃO		ABC	DIFERENÇA
1	R\$	406,14	R\$ 441,46	-R\$ 35,32
2	R\$	406,14	R\$ 653,36	-R\$ 247,22
3	R\$	406,14	R\$ 282,53	R\$ 123,61
4	R\$	406,14	R\$ 635,70	-R\$ 229,56
5	R\$	406,14	R\$ 476,77	-R\$ 70,63
6	R\$	406,14	R\$ 635,70	-R\$ 229,56
7	R\$	406,14	R\$ 370,82	R\$ 35,32
8	R\$	406,14	R\$ 105,95	R\$ 300,19
9	R\$	406,14	R\$ 52,97	R\$ 353,17
TOTAL	R\$	3.655,26	R\$ 3.655,26	R\$ -

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme tabela 2, pelo método de custeio ABC, nota-se que o serviço número 2 apresentou um valor maior dos demais serviços, sendo que o mesmo necessitou a mais do custo combustível neste período. Em análise com o serviço de numero 9, foi utilizado apenas uma atividade, chegando-se então ao valor apresentado R\$ 52,97. Se feito um comparativo com o método de custeio por absorção, o serviço de número 9 sofre uma diferença de R\$ 353,17.

No mês de Maio, houve um gasto de R\$ 5.983,65 em combustível sendo o valor total tanto para o custeio por absorção quanto para o custeio ABC, conforme tabela abaixo:

TABELA 3 – Total de combustível gasto pelo método Absorção e ABC em Maio de 2017

COMBUSTIVEL MÊS 05/2017				
SERVIÇO	ABSORÇÃO		ABC	DIFERENÇA
1	R\$	664,85	R\$ 696,51	-R\$ 31,66
2	R\$	664,85	R\$ 1.171,40	-R\$ 506,55
3	R\$	664,85	R\$ 506,55	R\$ 158,30
4	R\$	664,85	R\$ 1.139,74	-R\$ 474,89
5	R\$	664,85	R\$ 854,81	-R\$ 189,96
6	R\$	664,85	R\$ 474,89	R\$ 189,96
7	R\$	664,85	R\$ 664,85	R\$ -
8	R\$	664,85	R\$ 379,91	R\$ 284,94
9	R\$	664,85	R\$ 94,98	R\$ 569,87
TOTAL	R\$	5.983,65	R\$ 5.983,64	R\$ 0,01

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme tabela 3, observa-se que no método de custeio ABC, o serviço de número 7 teve o valor igual ao custeio por absorção. A alocação desse serviço foi rateada conforme a quantidade de atividades utilizada neste período, apenas coincidindo-se com o método de custeio absorção.

Continuando a análise da tabela, pelo método ABC, serviço que menos consumiu o combustível foi o número 9, sendo um valor de R\$ 94,98. Sofrendo então, uma diferença de R\$ 569,87. Podendo então afirmar que o método de custeio por absorção aloca de forma errônea os custos para os serviços; em uma apresentação gerencial.

No mês de Junho, houve um gasto de R\$ 4.760,28 em combustível sendo de igual valor tanto para o custeio por absorção quanto para o custeio ABC, conforme tabela abaixo:

TABELA 4 – Total de combustível gasto pelo método Absorção e ABC
2017.

em Junho de

COMBUSTIVEL MÊS 06/2017			
SERVIÇO	ABSORÇÃO	ABC	DIFERENÇA
1	R\$ 528,92	R\$ 554,11	-R\$ 25,19
2	R\$ 528,92	R\$ 931,91	-R\$ 402,99
3	R\$ 528,92	R\$ 402,99	R\$ 125,93
4	R\$ 528,92	R\$ 906,72	-R\$ 377,80
5	R\$ 528,92	R\$ 680,04	-R\$ 151,12
6	R\$ 528,92	R\$ 377,80	R\$ 151,12
7	R\$ 528,92	R\$ 528,92	R\$ -
8	R\$ 528,92	R\$ 302,24	R\$ 226,68
9	R\$ 528,92	R\$ 75,56	R\$ 453,36
TOTAL	R\$ 4.760,28	R\$ 4.760,29	-R\$ 0,01

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme tabela 4, o serviço de número 1, houve uma diferença de R\$ 25,19, em relação ao rateio pelo método absorção e o método de custeio ABC.

Analisando se então que o método de custeio por absorção rateia os custos sem se preocupar se o serviço utilizou ou não. Sendo então confirmado que o custeio por abc é mais vantajoso, pois ele demonstra o rateio real na sua apuração.

Portanto, fica constatado que o custeio por ABC é feito de forma rigorosa nesta empresa, onde há um funcionário apenas para ratear e conferir os mesmos.

4.1 ANÁLISE DE DADOS

Por meio da utilização do método de custeio baseado em atividades, verificou-se que muitos serviços estavam sendo alocados de forma equivocada. O método absorção generaliza os custos para o serviço, ambos os tipos de serviços receberam o mesmo valor de despesas, sendo atribuídos proporcionalmente, utilizando-se de rateio.

Quanto ao custeio ABC, cada custo foi rateado conforme o que foi consumido pelo serviço. Avaliando todas as atividades desenvolvidas com a utilização de direcionadores que alocam os custos de forma confiável no serviço prestado.

No presente estudo, foi contabilizado apenas o combustível para fazer a comparação entre os métodos de custeios. Analisando-se então, pelo método ABC,

foram alocados para os serviços, somente os custos utilizados pela atividade. Sendo que no custeio por absorção os serviços são alocados de forma igual. Mesmo não tendo utilizado aquela atividade.

O método de custeio baseado em atividades apresentou um melhor detalhamento dos custos incorridos na instituição, possibilitando a gestão tomarem decisão mais direcionada a cada atividade.

5. CONCLUSÃO

Portanto o presente estudo objetivou na utilização de uma ferramenta de gerenciamento de custo mais eficiente trazendo melhoria gerencial e contribuindo no processo decisório. Para esta pesquisa, foi demonstrada a utilização do método de custeio baseado em atividades, em uma instituição de ensino superior, identificando os custos nas atividades e direcionadores. Após feitos a identificação e a descrição do recurso do processo utilizado pela instituição, à sequência é a alocação desses recursos. Assim, permitindo a visualização mais ampla e adequada para cada serviço, esses dados geram informações confiáveis para os gestores na tomada de decisão, destacando-se por diminuir as distorções causadas pelo rateio.

Deste modo, através da pesquisa, considera-se que o objetivo principal foi alcançado, pois o mesmo era demonstrar que o método ABC, divide os custos de forma correta, identifica as atividades e indica o número de direcionadores apenas naqueles custos que são consumidos. Apresentando o método de custeio ABC como forma mais eficaz na alocação dos custos.

6. REFERENCIAS

BERTI, Anélio. **Contabilidade e Análise de Custos**. 2. ed. (2009) 1 reimp./Curitiba: Juruá, 2010.

CARDOSO, Ricardo Lopes. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2007.

CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Poueri do Carmo; AQUINO, André Carlos Busanelli de. **Contabilidade Gerencial: Mensuração, Monitoramento e Incentivos**. São Paulo: Atlas, 2007.

CHING, yuh Hong. **Contabilidade e finanças**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**. 3 ed. São Paulo: Atlas 2004.

_____. **Curso básico de contabilidade de custos**. 1 ed. editora Atlas S.A, São Paulo 1999

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar Projetos de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo, Atlas, 2008.

HORNGREN, Charles T; FOSTER, George; SRIKANT, M. Datar. **Contabilidade de Custos**. Tradução de Jose Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: JC, 2000.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da contabilidade**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Teoria da contabilidade**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1986

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000

LIMA, José Geraldo de. **Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

_____. **Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1982.

MARION, Jose Carlos. **Contabilidade empresarial**. 14 Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos Inclui o ABC**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade de Custos**. 10^a ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Contabilidade de custos**. 7^a ed. São Paulo: Atlas 2000.

_____. **Contabilidade de custos**. 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade de custos: inclui o ABC**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. 1.ed. São Paulo: Makron Books, 2001.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio Baseado em Atividade**. São Paulo: Atlas, 1994.

NEVES, Silvério Das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade de Custos: Um Enfoque Direto e Objetivo**. 8. ed. São Paulo: Frase, 2008.

OLIVEIRA, Denise Maria de. **Proposta de um roteiro para montagem do fluxo de caixa simplificado para as pequenas empresas auxiliando na tomada de decisão**. 2003. 137f. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

OLIVEIRA, L. M. de; PERES JUNIOR, J. H. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Curso Básico Gerencial de Custos**. 2ª Ed. - Revisada e ampliada – São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

PROVANOVA, Cleber Cristiano; DE FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico**. 2 ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil**. 24. Ed. São Paulo: Saraiva 2003.

_____. **Contabilidade de Custos Fácil**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, E. L., MENEZES, E. M. (2000) **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000, 118p.