

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC (*Activity Based Costing*):
UTILIZAÇÃO EM FUNDAÇÃO DE APOIO.

Valdeci José Caetano¹

RESUMO

Este trabalho teve por objetivo a utilização do Custeio Baseado em Atividades – ABC (*Activity Based Costing*) em uma entidade sem fins lucrativos, especificamente em uma Fundação de Apoio. Este sistema de custeio é considerado por alguns autores de difícil aplicação, no entanto, para outros, esta dificuldade é compensada pelos benefícios que o mesmo traz em termos de informações para a administração de qualquer organização.

As Fundações de Apoio são entidades sem finalidade lucrativas que precisam ser administradas com o maior número de informações possíveis, pois normalmente seu superávit é muito pequeno, quando não dão déficit em seu resultado.

Após a pesquisa, evidenciou-se que é possível a utilização do ABC neste tipo de entidade, no entanto, confirmando o posicionamento de alguns autores, os gestores da Fundação estudada acharam que o método mostrou-se extremamente trabalhoso, mas em contrapartida, muito útil à administração da instituição.

Palavras-Chave: Fundações de Apoio, Custeio Baseado em Atividades, Custos.

ABSTRACT

This paper had as an objective the use of the Activity Based Costing - ABC in an entity without profiting goals, specifically in a Foundation of Support. This costing system is considered by some authors of difficult application, however, to others, this difficulty is compensated by the benefits that it brings in terms of information for the administration of any organization.

The Foundations of Support are entities without profiting purposes that need to be managed with as much information as possible, because its superavit is usually very small, when they don't have a deficit in its result.

After the research, it was evidenced that it is possible the use of ABC in this kind of entity, however, confirming the positioning of some authors, the managers of the studied Foundation thought the method seems to be extremely difficult, but in compensation, very useful to the managing of the institution.

Key-words: Support Foundation, Activity Based Costing, Costs.

¹ Mestre em Engenharia de Produção com Ênfase em Gestão de Negócios. Especialista em Auditoria e Análise Contábil. Professor de Contabilidade Geral, Contabilidade de Custos e Análise das Demonstrações Contábeis na Unievangélica – Centro Universitário de Anápolis – GO. E-mail: valdeci@ucg.br

INTRODUÇÃO

No mercado atual, cabe ao Contador prover os administradores com informações para a sua gerência, se ele não o fizer, “então o usuário buscará estas informações em outras fontes ou ele mesmo tentará produzi-las (FERREIRA *et al*, 2000, p.4)”.

Porém, estas informações devem se apresentar na medida certa e de forma oportuna, uma vez que se tem evidenciado que as necessidades de informações contábeis pelos usuários, quando percebidas pelos contadores, apresentam-se de maneira difusa, subjetiva e intempestiva.

Deste modo, as informações contábeis devem ser revestidas de qualidade, devem ser objetivas, claras e concisas, de modo a permitir que o usuário possa avaliar a situação econômica e financeira da entidade, bem como, fazer análises próprias destas, para atender os objetivos da organização (BRITO E SILVA, 2000, p.4).

A figura 1 evidencia o pensamento de Oliveira (1998, p.113), acerca do tripé que considera necessário para obter informações de qualidade.

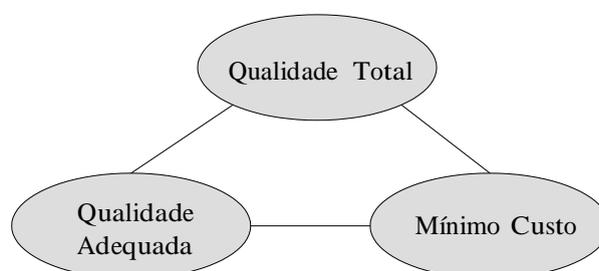


Figura 1 – Tripé da qualidade da informação Contábil (OLIVEIRA, 1998, p.113)

Khoury e Ancelevicz (2000, p.60), se referindo ao Custeio Baseado em Atividades – ABC dizem que:

alguns estudiosos advogam a não-necessidade de se implantar tal sofisticado sistema (Jonhson, 1992), enquanto outros são francamente defensores de sua implantação (Kaplan, 1992), e uma terceira corrente aponta exemplos em que sistemas de custos que fornecem informações distorcidas podem trazer benefícios para as empresas [...].

Khoury e Ancelevicz levantaram alguns dados interessantes sobre uma pesquisa feita nas 500 maiores empresas não financeiras no Brasil, apontadas pela revista Exame, em 1996. Destas, 283 responderam ao questionário enviado pelo correio. Esta pesquisa teve como “objetivo traçar um panorama da utilização do Sistema de Custos ABC pelas empresas que operam no Brasil”, chegando às seguintes conclusões:

- 93% das empresas tinham ouvido falar do sistema de custos ABC;
- 34% das empresas tinham ouvido falar, mas não se interessaram;
- 28% das empresa estavam avaliando o sistema de custos ABC;
- um percentual não desprezível de empresas (9%), rejeitou o sistema de custos ABC. As principais causas de rejeição foram a complexidade e o alto custo de implantação e operação do sistema;
- 18% das empresas estavam implantando ou utilizando o sistema de custos ABC, sendo interessante notar que nenhuma empresa era do setor de serviços;
- duas empresas, dentre todas que responderam ao questionário, decidiram abandonar o sistema de custos ABC.

Desta forma, destaca-se a importância deste trabalho, pois pretende utilizar este método em uma Fundação de Apoio.

FUNDAÇÕES

De acordo com o Art. 44, do novo Código Civil Brasileiro, a fundação é pessoa jurídica de direito privado, formada pela atribuição de personalidade jurídica a um complexo de bens livres, destinados à consecução de fins sociais e determinados que dependem da vontade do instituidor (BRASIL, 2002).

Lunkes (1999, p.12), diz que “fundação é o conjunto de bens que toma a personalidade jurídica para um determinado fim estipulado por seus instituidores, que poder ser: pessoa física, pessoa jurídica ou Estado. As fundações são pessoas jurídicas patrimoniais”.

É importante ressaltar que não se deve perder de vista que, a partir da constituição de uma Fundação e do patrimônio a ela vinculado, os bens que o compõem, passam a pertencer à coletividade, portanto, não estão mais disponíveis a seus instituidores.

As origens do instituto fundação podem ser inicialmente explicadas pelo espírito de solidariedade, dirigido a uma busca de meios ou formas de auxílio às pessoas necessitadas, que, homens com espírito embuídos pelo amor às artes, à sabedoria, à cultura ou ao singelo, mas profundo, amor ao próximo, destinavam bens para uma finalidade social (PAES, 1999, p.73).

Para Alves (2000, p.48), “as fundações têm suas raízes no desejo de solidariedade, atributo próprio do ser humano, revelado já nos primórdios das civilizações”.

Apesar de ser atributo do ser humano, as pessoas físicas ou particulares não podiam estabelecer fundações, conforme diz Alves (2000, p.49):

Os particulares não podiam constituir fundações com os próprios bens, mas podiam doá-los ou legá-los a uma pessoa jurídica, indicando as regras de administração e a finalidade a que se voltavam. O patrimônio passava, então, à propriedade do donatário ou legatário, que se obrigava ao cumprimento dos encargos, com as rendas provenientes do objeto da doação ou legado, sob pena de multa, *stipulatio peonae*, ou de perda dos bens em favor de outra pessoa jurídica.

Percebe-se assim, que o instituto fundacional já era uma necessidade nas antigas civilizações, assim como, à vontade das pessoas em criá-las.

Para Rafael (1997, p.68-69), no Brasil, os primeiros esboços de fundação datam de 1738, quando Romão de Matos Duarte, solteiro, milionário, achou por bem dar parte de seu patrimônio para ajudar crianças abandonadas pelos pais que seriam atendidas na Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro.

Para evitar a identificação da mãe, e para dar proteção à criança recém-nascida, foi instalada uma caixa giratória, em forma de cesta embutida em uma roda, na qual as crianças eram colocadas do lado externo e, de imediato, enfermeiras do lado interno as pegavam para dar-lhes os cuidados necessários.

A partir daí, verificou-se então, que o primeiro caso conhecido de atendimento por esse “fundo”, foi registrado três dias a pós a sua instituição e, em 17 de janeiro de 1738, a Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro recebia a primeira criança.

Desse modo, nasceu a “Fundação Romão de Matos Duarte”, funcionando paralelamente à Santa Casa do Rio, com patrimônio próprio e com finalidade exclusiva de dar proteção e apoio a órfãos.

Paes (1999, p.85) afirma que:

No Brasil, figuram como Fundações mais antigas: a Fundação Pão dos Pobres de Santo Antônio, em Porto Alegre, de 1867; o Abrigo Cristo Redentor, no Rio de

Janeiro, de 1923, destinado a prestar assistência a mendigos e menores desamparados; a Fundação Getúlio Vargas, de 1944, com a finalidade técnico-educativa, especializada na organização nacional do trabalho.

Nota-se que estas fundações tinham como propósito principal o atendimento a pessoas necessitadas de ajuda do próximo.

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - ABC

No chamado ambiente tradicional de produção que vigorou até a década de 70, os principais fatores de produção eram a matéria-prima e a mão-de-obra direta, ou seja, custos diretos, ficando os custos indiretos com uma parcela irrelevante no custo total das organizações.

Com o passar do tempo, esse perfil de custos foi se invertendo. Para Ching (1997, p.15), no momento atual, assiste-se a três revoluções no cenário dos negócios: surgimento de blocos econômicos, evolução tecnológica e mudança administrativa. A primeira, caracteriza-se pela união de países para comercialização de suas riquezas e o fortalecimento de mercados. A segunda, tem como principal característica, o avanço tecnológico que se percebe nas organizações por causa de uma maior produtividade e maior qualidade nos produtos.

A necessidade de mudança administrativa veio junto com as duas primeiras. O cenário econômico tornou-se mais competitivo e fez com que as empresas passassem a ter um novo e muito mais complexo ambiente produtivo.

Tal mudança foi impulsionada pelo uso da tecnologia avançada, exigência de qualidade, ciclo de vida dos produtos e, pelo tempo, como fator de competitividade (CHING, 1997, p.17).

O avanço da tecnologia trouxe uma maior capacidade de flexibilização e adaptação a um ambiente dinâmico para atender à exigência de qualidade, não só do produto, mas de todo o processo, desde a fabricação até o pós-venda, trouxe também, maior rapidez no lançamento de novos produtos em substituição aos antigos, diminuindo assim, o ciclo de vida destes.

Com essas mudanças, a mão-de-obra foi sendo gradativamente substituída por máquinas, reduzindo os custos diretos e aumentando os indiretos.

A figura 2 mostra esta inversão no perfil dos custos, assim como os fatores que os condicionaram.

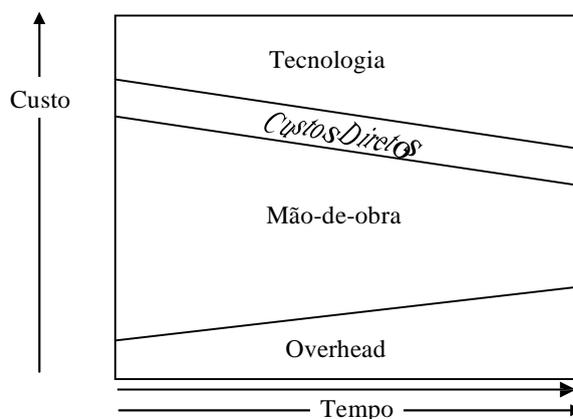


Figura 2 – Evolução do perfil de custo nas últimas décadas (CHING, 1997, p.18)

Esse novo cenário passou a exigir informações mais próximas da realidade com relação aos custos dos diversos processos de produção, pois os conhecidos sistemas de custeio convencionais não estavam preparados para atender essa necessidade (OLIVEIRA E PERES, 2000, p.167). E a principal crítica a esses métodos reside na aleatoriedade do rateio dos custos indiretos aos produtos, que podem representar uma grande distorção no custo do bem ou serviço.

Para Martins (2001, p.93):

Outro fenômeno importante a exigir uma melhor alocação dos custos indiretos é a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta que vem ocorrendo nos últimos tempos, principalmente em alguns setores industriais. Daí a importância de um tratamento adequado na alocação dos CIF aos produtos, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções. Essas dependerão das linhas de produto.

Diante deste pressuposto, a Contabilidade pode ser vista sob dois aspectos: financeira e de gestão.

A Contabilidade Financeira tem como principal papel informar os usuários externos sobre a posição financeira da empresa em um determinado momento. Conforme Boisvert (1999, p.17), o contexto conceitual da Contabilidade Financeira é definido pelos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA).

A Contabilidade de Gestão tem por objetivo suprir os gestores com informações sobre o que acontece dentro da empresa, para reduzir custos e melhorar os processos internos. Para Horngren, Foster e Datar (2000, p.2), os gestores de todo o mundo estão, a cada dia mais, conscientes da importância da qualidade e da conveniência dos produtos vendidos aos clientes externos. Assim, os contadores estão se tornando mais sensíveis à necessidade de proporcionar maiores e mais precisas informações sobre a organização para atendê-los.

Segundo Boisvert (1999, p.18), o contexto conceitual da Contabilidade de Gestão se define com base em algumas questões, tais como:

- Que atividades são necessárias para se obter um determinado conjunto de objetos de custo?
- Que recursos são necessários para exercer essas atividades?
- Por que esses recursos são necessários?
- Que fatores determinam a utilização desses recursos?

A Contabilidade de Gestão responde a estas questões produzindo informações úteis para a elaboração da estratégia e para a melhoria da performance da organização.

Analisando as atividades de apoio e a cadeia de valor, a Contabilidade de Gestão é um poderoso instrumento para o gerenciamento dos custos e, principalmente, para a gestão dos processos. Para Brimson (1996, p.27), uma atividade descreve o que a empresa faz, como ela consome tempo e a que objetos de custos está ligada, constituindo portanto, uma importante ferramenta para administrar uma empresa.

Entendendo melhor o funcionamento interno da organização e, conseqüentemente, estando cientes da situação real da empresa, os gestores têm maiores condições de tomar decisões corretas em todas as circunstâncias, mostrando que em algumas vezes, a infraestrutura da empresa é encarada apenas como 'despesa indireta', mas pode ser uma poderosa fonte de vantagem competitiva.

VANTAGENS E DESVANTAGENS DO ABC

Para Dall'Agnol (2001, p.37), quando surge uma nova técnica, modelo ou outra forma inovadora de gestão e controle de recursos, é comum a comparação desta aos modelos tradicionais. A grande maioria dos autores compara o método ABC com os chamados métodos tradicionais de custeio, para afim de que se possa, ter um parâmetro de comparação das vantagens e desvantagens de cada um em relação ao outro. E com isso, ocorre o aprimoramento das novas técnicas.

Visto como método de custeio, Capasso *et al* (1999, p.78), vêm as seguintes riquezas no método ABC:

- Exposição da informação ao usuário;
- A relação de origem dos custos como ferramenta de gestão;
- A estimativa de cada atividade em termos de objetivos da organização;
- A totalidade dos custos acaba nos produtos, por meio das atividades;

Para estes autores, as limitações do método ABC são:

- Baseia-se em informações históricas;
- Não efetua uma segregação de custos por tipo de variabilidade;
- Precisa do respaldo outorgado pela partida dobrada;
- Abandona a análise de custos por áreas de responsabilidade;

Leone (2000, p.266), diz que um sistema de custos ideal é aquele em que há capacidade de fornecer informações úteis para que os usuários tenham condições de avaliar os desempenhos, tanto da organização, quanto de seus diversos setores, controlar os próprios custos, bem como, diagnosticar as facilidades, as disfunções, os desequilíbrios, as superposições e os desperdícios.

Partindo deste pressuposto, é que o ABC utiliza a mesma metodologia do conceito de custo por absorção, pois assim, carrega em sua essência, as mesmas limitações deste conceito. Com isso, algumas decisões de curto prazo não podem levar em conta informações geradas a partir deste critério. Outra dificuldade colocada pelo autor, está na identificação da correlação entre as atividades e seus direcionadores. O autor afirma que “o custeamento das atividades e, em seqüência, a apropriação das atividades aos produtos por meio de direcionadores têm apenas a vantagem de determinar custos aparentemente mais precisos (LEONE, 2000, p.267)”.

Analisando o ABC enquanto instrumento de controle de gestão e comparando-o com surgimento da filosofia da Qualidade Total, CHING (1997, p.25), diz que,

Muitas técnicas de gestão empresarial surgiram nas últimas duas décadas, como a gerência por objetivo, orçamento base-zero, teoria da restrição, círculos de qualidade, organização matricial. Algumas destas técnicas trouxeram contribuições significativas para a administração das empresas, outras, se constituíram em modismos que não se sustentaram, outras não foram utilizadas apropriadamente, porém, nenhuma delas conseguiu responder às necessidades de desempenho competitivo das organizações [...] estas duas ferramentas de gestão têm algo em comum: ambas almejam a melhoria da competitividade e da lucratividade das empresas; almejam realizar o que as técnicas anteriores não conseguiram.

Segundo Oliveira e Peres (2000, p.172),

As vantagens do ABC como instrumento de controle gerencial são:

sistema ABC somente utiliza critérios de rateio como última alternativa no que consiste na atribuição de gastos indiretos às atividades, ou seja, o critério de rateio é utilizado unicamente nos casos em que não for possível a atribuição de custo para determinada atividade.

identifica os “direcionadores” de custos, o que facilita a identificação de custos desnecessários, que não agregam valor;

atribui os custos indiretos aos produtos de maneira coerente com a utilização de recursos consumidos para a execução das necessárias atividades.

Pode ser observado que, o método ABC é visto como instrumento de gestão e não como método de custeio. Assim visto, o prefácio de Brimson (1996, p.11), *Alfred M. King*, da *National Association of Accountants*, destaca inúmeros benefícios oriundos do conceito de Contabilidade por Atividades, dentre eles:

- Melhorar as decisões de comprar ou fabricar, estimar e definir preços, baseadas no custo do produto que reflita o processo de produção.
- Facilitar a eliminação dos desperdícios, propiciando a visibilidade das atividades que não agregam valor.
- Ligar a estratégia corporativa à tomada de decisões operacionais.
- Encorajar a melhoria contínua e o controle da qualidade total, porque o planejamento e o controle são dirigidos ao nível de processo.
- Melhorar a eficácia do orçamento pela identificação da relação custo/desempenho de diferentes níveis de serviço.
- Melhorar a rentabilidade pelo completo monitoramento do custo do ciclo de vida e desempenho.
- Propiciar a visão dos elementos de mais rápido crescimento e de menor visibilidade, componentes dos custos indiretos (*overhead*).

MODELO DE REFERÊNCIA

O modelo de referência para apuração de custos em Fundações de Apoio objetiva demonstrar, de maneira sintética, o fluxo de consumo de recursos que compõem o custo dos projetos nestas Fundações. Mostra, da mesma forma, uma visão geral do funcionamento de um sistema de custos nesse tipo de organização.

A figura 04 ressalta o modelo de referência que será descrito em seguida. Por ser um modelo de referência, o mesmo pode ser aplicado a qualquer Fundação de Apoio ou mesmo a qualquer empresa prestadora de serviços, desde que sejam observadas as particularidades de cada uma.

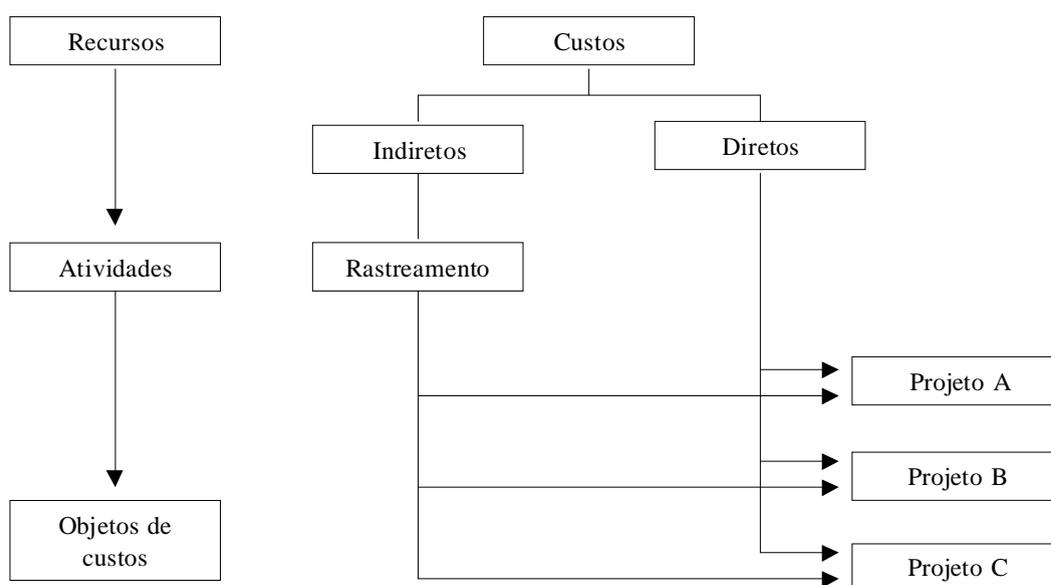


Figura 04 – Modelo de referência

O início deste modelo ocorre com a identificação de todos os recursos consumidos pelas Fundações de Apoio para a consecução dos serviços por elas prestados como, por exemplo: material de expediente, salário com encargos, aluguel, propaganda e publicidade, depreciação, serviços de terceiros.

Em seguida, observa-se que, no modelo de referência, os recursos consumidos (custos) são classificados em diretos e indiretos, sendo, os primeiros relacionados diretamente com os projetos de maneira objetiva. Os indiretos não estão diretamente ligados aos projetos, precisando, assim, de distribuição através de uma base de rateio para que façam parte do custo dos projetos.

Nas Fundações de Apoio, os custos diretos são entendidos como aqueles gastos relevantes descritos na planilha de custos de cada projeto, eles vão desde os salários com encargos do pessoal direto, até uma caneta gasta para a execução do mesmo.

Os custos indiretos são aqueles recursos consumidos decorrentes da estrutura operacional das Fundações de Apoio, compreendem todos os gastos ocorridos em um determinado período. Eles não possuem condições objetivas de identificação com os projetos, porém, são necessários para a execução dos mesmos. Assim, pode-se considerar como custos indiretos, as seguintes despesas, dentre outras: despesas trabalhistas, despesas tributárias, despesas gerais e administrativas e despesas financeiras.

PROCEDIMENTO PROPOSTO

Considerando que o gerenciamento de projetos é a principal atividade das Fundações de Apoio, propõe-se a aplicação do ABC para a apuração de custos em projetos executados por elas. Tal apuração compreende todos os recursos consumidos, direta e indiretamente, para a consecução dos mesmos.

O procedimento proposto para a aplicação do ABC, mostrado na figura 05, é descrito na seqüência do trabalho.

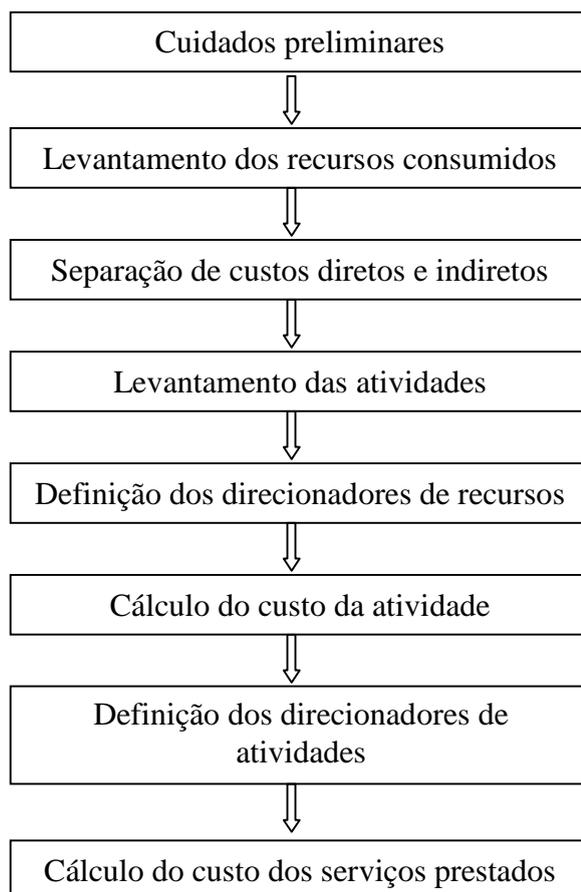


Figura 05 – Procedimeto proposto para implantação do ABC

Este procedimento compreende oito etapas: cuidados preliminares, levantamento dos recursos consumidos, separação de custos diretos e indiretos, levantamento das atividades, definição dos direcionadores de recursos, cálculo do custo da atividade, definição dos direcionadores de atividades e cálculo do custo dos serviços prestados.

UNIDADE DE ESTUDO

A Fundação Aroeira, entidade sem fins lucrativos, prestadora de serviços, sediada em Goiânia, foi escolhida como unidade de estudo deste trabalho.

Para que houvesse facilidade na distribuição dos recursos e na análise das atividades, preferiu-se trabalhar com três projetos de prestação de serviços desta Fundação que tiveram início e fim no mesmo mês.

A estrutura organizacional da Fundação Aroeira é simples por ser uma instituição nova e não possuir complexidade estrutural e de procedimentos. No entanto, devido a esta simplicidade, algumas pessoas acabam exercendo atividades que não são pertinentes à sua função.



Figura 06 – Organograma da Fundação Aroeira (Fonte: Fundação Aroeira)

Atualmente, para atender as necessidades da Contabilidade Financeira e para suprir a Administração com informações dos projetos, a Fundação Aroeira apura os custos dos serviços prestados de acordo com o princípio de custeio variável.

Deste modo, a Fundação considera apenas os custos diretos como custos dos projetos, ficando as demais despesas como gastos do período.

No quadro 01, é apresentada a estrutura da demonstração de resultado da Fundação Aroeira.

Receita bruta
(-) Impostos
(-) Custo dos serviços prestados
(=) Resultado bruto
(-) Despesas operacionais
Pessoal
Tributárias
Financeiras
Gerais
(=) Resultado Líquido

Quadro 01 – Demonstração de Resultado da Fundação Aroeira

Os custos diretos são alocados diretamente ao serviço prestado, enquanto os indiretos são levados contra o resultado do exercício através de despesas do período. Desta forma, o custo e, conseqüentemente, o resultado do período e de cada projeto, ficam distorcidos, pois faltam-lhes a parcela de custos indiretos.

UTILIZAÇÃO DO MÉTODO ABC NA FUNDAÇÃO AROEIRA

Conforme descrito anteriormente, nesta etapa mostra-se a utilização do ABC na Fundação Aroeira, obedecendo às oito fases percorridas no modelo de referência.

CUIDADOS PRELIMINARES

Após os levantamentos iniciais, passou-se para a aplicação do ABC propriamente dita, desta forma, tomou-se o cuidado de definir junto à diretoria o escopo do trabalho, chegando-se à conclusão de que esta iria colaborar com as informações necessárias para a implantação do ABC. Também, foi definido que seu objetivo seria o custeamento de três projetos, o levantamento e análise das atividades a eles correspondentes.

O primeiro projeto, chamado de “Anápolis”, considerado um projeto grande; o segundo, “Goianápolis” e o terceiro, “Goiânia”, todos considerados médios. Na tabela 01, podem ser vistos a receita bruta, o custo direto e a receita líquida de cada um, ressaltando que todos os valores numéricos foram multiplicados por um fator “x”, para preservar os números reais da Fundação Aroeira.

Tabela 01 – Projetos da Fundação Aroeira

Demonstração do resultado por projetos - Fundação Aroeira					
Item	Projeto Anápolis	Projeto Goianápolis	Projeto Goiânia	Outros	Total
Receita Bruta	1.283.343,96	267.465,85	385.110,47	881.408,66	2.817.328,94
(-) Custo	1.251.079,57	252.840,83	362.537,06	720.694,57	2.587.152,03
Resultado bruto	32.264,39	14.625,02	22.573,41	160.714,09	230.176,91

Com relação aos recursos dispensados à implantação do ABC, ficou definido que deveria ser o menor possível, pois a Fundação Aroeira é relativamente nova e não estaria disposta a investir recursos em um método que não conhecia profundamente, daí a justificativa para um projeto piloto. Não havia sistema informatizado disponível para o ABC, por isso, foram utilizadas apenas planilhas eletrônicas para a conversão dos valores já disponibilizados no sistema contábil da Fundação.

LEVANTAMENTO DOS RECURSOS CONSUMIDOS

A 2ª etapa consistiu em levantar todos os recursos consumidos pela Fundação Aroeira no mês de dezembro de 2002. Estes dados foram extraídos do balancete de verificação, e chegou-se a seguinte identificação:

Salários c/ encargos: são os custos dos salários e encargos devidos, pagos ao pessoal operacional da Fundação Aroeira que presta serviços a todos os projetos.

Impostos e taxas: são os custos decorrentes de taxas e impostos pagos, pela Fundação Aroeira, para manutenção de sua estrutura operacional e que não possuem nenhuma ligação direta com nenhum projeto.

Material de expediente: são gastos com material utilizado dentro da Fundação Aroeira para a execução dos projetos.

Combustíveis e afins: são custos com combustíveis necessários aos veículos da Fundação Aroeira, para a execução de trabalhos no dia a dia para garantir a manutenção dos projetos.

Diárias/Passagens/Hospedagens: são custos das viagens feitas pela Fundação Aroeira, para a contratação de novos projetos, execução e manutenção dos já existentes ou, ainda, para participação em cursos de aperfeiçoamento dos servidores do quadro.

Alimentação: gastos com refeições pagas aos servidores da Fundação Aroeira.

Serviços gráficos: são custos de folder's, panfletos, confecções de notas fiscais.

Auditoria: pagamentos efetuados à empresa de auditoria nas demonstrações contábeis, deixando claro que este custo só ocorre no mês de dezembro.

Publicidade e afins: custos referentes à veiculação de propaganda na mídia.

Certidões/Cartórios: são gastos em cartórios com certidões, reconhecimentos de firmas e autenticações de documentos para angariar e executar projetos.

Depreciação: custos com depreciação dos bens móveis e imóveis da Fundação Aroeira.

Aluguel: pagamento efetuado na locação de imóvel.

Multas diversas: custos com pagamentos atrasados.

Financeiras: custos para manutenção de contas correntes em bancos para a execução de projetos.

Na tabela 02, visualiza-se a Demonstração de Resultado da Fundação Aroeira.

Tabela 02 – Demonstração do Resultado do Exercício da Fundação Aroeira

Demonstração do Resultado do Exercício em 31.12.2002	
Receita Bruta	2.817.328,94
(-)CSP	2.587.152,03
Resultado bruto	230.176,91
(-) Despesas Operacionais	220.963,46
Salários c/ encargos	114.721,19
Impostos e taxas	104,48
Material de expediente	11.546,08
Combustíveis e afins	2.162,83
Diárias/Passagens/Hospedagens	20.484,11
Alimentação	3.131,93
Serviços gráficos	9.537,43
Auditoria	6.000,00
Publicidade e afins	5.417,18
Certidões/Cartórios	2.707,96
Depreciação	19.158,68
Aluguel	4.385,32
Multas diversas	7.384,89
Financeiras	14.221,38
Resultado Operacional	9.213,45
(+) Resultado não Operacional	24254,88
Resultado do exercício	33.468,33

Observa-se que a receita líquida quase não é suficiente para pagar as despesas operacionais, e que o resultado operacional representa apenas 0,327% (zero vírgula trezentos e vinte e sete por cento) da receita bruta. Note-se, ainda, que o resultado do exercício perfaz apenas 1,19% (um vírgula dezenove por cento) da mesma receita.

SEPARAÇÃO DOS RECURSOS EM DIRETOS E INDIRETOS

A 3ª etapa é a classificação dos recursos consumidos em diretos e indiretos em relação aos objetos de custos. No caso da Fundação Aroeira, todas as despesas acima elencadas foram classificadas como custos indiretos, pois os diretos já haviam sido apropriados diretamente aos objetos de custos, estando dentro do Custo de Serviço Prestado – CSP. Analisando as referidas despesas, percebe-se que representam 96% (noventa e seis por cento) da receita líquida.

LEVANTAMENTO DAS ATIVIDADES EXECUTADAS

A 4ª etapa foi o levantamento das atividades relevantes, executadas por todos os doze servidores da Fundação, divididos em quatro diretorias. Nesta fase, os servidores descreveram suas atividades que foram mapeadas para serem usadas em fase posterior. No quadro 02, estão explicitados as diretorias, seus subprocessos e atividades ligadas a cada um dentro da Fundação Aroeira.

Diretoria	Sub-processo	Atividades
Presidência	Supervisão	Supervisionar e coordenar as atividades
Marketing e Negócios	Captação de recursos	Buscar, processar e divulgar as informações
		Assessorar tecnicamente
		Elaborar o projeto e orçamento
Administrativa e Financeira	Gestão dos recursos	Negociar o projeto
		Implantar o projeto
		Liberar o projeto
		Gerir o pessoal
		Gerir as compras
		Gerir as finanças
Técnico – Científica	Prestação de contas	Apoiar administrativamente
		Elaborar o relatório técnico/científico
		Elaborar o relatório de prestação contas
		Apoiar tecnicamente

Quadro 02 – Diretorias, subprocessos e atividades da Fundação Aroeira

Nesta etapa da pesquisa, percebeu-se que não havia um mapeamento formalizado do processo, sendo assim, o levantamento descrito acima foi elencado de acordo com o que acontece no dia-a-dia da Fundação da Aroeira, por meio do levantamento das atividades executadas por cada servidor, conforme resultado da entrevista. No quadro 03, mostra-se detalhadamente o dicionário das atividades.

Atividades	Descrição
Supervisionar e coordenar as atividades	Supervisionar todas as atividades das Diretorias.
Buscar, processar e divulgar as informações	Buscar novas parcerias; estabelecer contatos com fontes financiadoras e empresas; cadastrar informações obtidas; estabelecer e gerar parcerias; tornar as informações acessíveis; prestar informações e orientar; divulgar editais.
Assessorar tecnicamente	Levantar as necessidades: dados, visitas à campo, viagens, fotos, pesquisas etc; elaborar projetos; elaborar propostas; assessorar técnica e juridicamente.
Elaborar o projeto e orçamento	Tomar preços; emitir planilha orçamentária; revisar itens orçamentários; revisar a parte técnica; preencher formulários; encadernar; agrupar os dados; encaminhar documentos necessários.
Negociar o projeto	Apresentar o projeto e a proposta; discutir o projeto e a proposta; encaminhar documentação complementar; esclarecer ou reformular o projeto e a proposta; apresentar os documentos legais; assinar o projeto.
Implantar o projeto	Implantar o projeto; mobilizar os recursos e os técnicos; elaborar planilha de gastos; encaminhar cópia do projeto ao Ministério Público.
Liberar o projeto	Cadastrar o projeto; abrir conta corrente; abrir controles orçamentários.

Gerir o pessoal	Contratar pessoal; controlar pessoal contratado; elaborar folha de pagamento; rescindir contratos trabalhistas; controlar e recolher os encargos trabalhistas; emitir diversos documentos; assessorar juridicamente.
Gerir as compras	Cadastrar fornecedores; consultar preços; elaborar ordem de compra; adquirir no mercado interno; adquirir no mercado externo; reservar passagens e hotéis; receber e conferir as compras; encaminhar títulos para pagamento; controlar o patrimônio.
Gerir as finanças	Analisar e contabilizar os documentos; pagar os reembolsos, folhas e NF's; emitir relatórios financeiros; emitir cheques; controlar os saldos dos projetos; informar sobre saldos e gastos; conciliar contas bancárias; emitir recibos e NF's; fazer recebimentos e pagamentos; assinar documentos; recolher os encargos.
Apoiar administrativamente	Recepcionar pessoas, ligações etc; limpar e conservar as dependências da Fundação; entregar documentos diversos; fazer serviços de segurança da Fundação.
Elaborar o relatório técnico/científico	Executar o projeto; digitar os documentos necessários; encaminhar o relatório técnico; remanejar rubricas.
Elaborar o relatório de prestação contas	Orientar as prestações de contas; conferir os documentos de cada prestação de contas; organizar os documentos; elaborar a prestação de contas; encaminhar a prestação de contas ao financeiro.
Apoiar tecnicamente	Fazer serviços de informática, fotocópia, encadernação; confeccionar mapas.

Quadro 03 - Dicionário de atividades do pessoal da Fundação Aroeira

Apesar de haver cinco diretores e sete servidores, as atividades do Diretor Superintendente não foram mapeadas por não estarem ligadas aos projetos, sendo sua função intercambiar a Fundação Aroeira com as outras mantidas da Sociedade Goiana de Cultura. Portanto, decidiu-se não considerar este custo, uma vez que é pago pela Universidade Católica de Goiás.

DEFINIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE RECURSOS

A 5ª etapa consistiu em definir os direcionadores dos recursos consumidos, que serviram para calcular o quanto cada atividade consumiu de recursos no mês de dezembro de 2002 pela Fundação Aroeira, conforme quadro 04.

Recursos consumidos	Direcionadores de recursos
Salários c/ encargos	Tempo em percentual
Impostos e taxas	Alocação direta à atividade
Material de expediente	Estimativa de utilização
Combustíveis e afins	Estimativa de utilização
Diárias/Passagens/Hospedagens	Alocação direta à atividade
Alimentação	Alocação direta à atividade
Serviços gráficos	Alocação direta à atividade
Auditoria	Alocação direta à atividade
Publicidade e afins	Alocação direta à atividade
Certidões/cartórios	Alocação direta à atividade
Depreciação	Valor dos equipamentos
Aluguel	Metro Quadrado
Multas diversas	Alocação direta à atividade
Financeiras	Alocação direta à atividade

Quadro 04 - Direcionadores de recursos da Fundação Aroeira

O direcionador escolhido para o custo com salário e encargos (mão-de-obra), foi o percentual de tempo utilizado por cada servidor em cada atividade. Este direcionador de recursos foi determinado através de entrevista com cada um deles.

Para o material de expediente e combustíveis, o direcionador escolhido foi a estimativa de utilização, por se tratar de itens que são controlados por um servidor específico dentro da Fundação.

Devido à subdivisão das atividades em diretorias, para a depreciação, foi escolhido como direcionador de recursos o valor dos equipamentos alocados em cada uma e, para o item aluguel, o direcionador escolhido foi a área ocupada por cada diretoria.

Para os recursos: impostos e taxas, diárias/passagens/hospedagens, alimentação, serviços gráficos, auditoria, publicidade e afins, certidões/cartórios, multas diversas e financeiras, o direcionador foi a alocação direta em cada atividade.

CÁLCULO DO CUSTO DAS ATIVIDADES

A 6ª etapa foi o cálculo do custo das atividades, onde todos os recursos consumidos foram levados a elas através de direcionadores de atividade. Para isso, foi feita a análise de cada tipo de recurso e das atividades executadas. Nesta etapa, foi possível identificar quanto cada atividade custava para a Fundação Aroeira.

O custo com salário e encargos (mão-de-obra) foi levado às atividades, tendo como direcionador o percentual de tempo gasto pelos empregados para realizar cada uma delas. Este direcionador de recursos foi determinado ao entrevistar cada um dos servidores da Fundação. A tabela 03 evidencia o percentual de tempo gasto em cada atividade.

Tabela 03 – Percentual de tempo de mão-de-obra gasto em cada atividade

Atividades	Servidores										
	Servidor 1	Servidor 2	Servidor 3	Servidor 4	Servidor 5	Servidor 6	Servidor 7	Servidor 8	Servidor 9	Servidor 10	Servidor 11
Supervisionar e coordenar as atividades	50	10	10	10							
Buscar, processar e divulgar as informações		35			30		10	5	5		
Assessorar tecnicamente		5								10	10
Elaborar o projeto e orçamento		15			20	10	10	5	5		
Negociar o projeto	5	35									
Implantar o projeto			5		10	5	5	5	5		
Liberar o projeto			5		5	15	5	5	5		
Gerir o pessoal	10		15		10	20	10				
Gerir as compras	5		20		10	10	35	10	5		
Gerir as finanças	30		45		5	25	10				
Apoiar administrativamente								40	50	65	65
Elaborar o relatório técnico/científico				60	10			5	10		
Elaborar o relatório de prestação contas				30		15	5				
Apoiar tecnicamente							10	25	15	25	25
TOTAL	100	100									

A tabela 04 mostra os valores gastos com mão-de-obra de cada servidor por cada atividade, destacando-se, aqui, que não há salários dos servidores 1, 2, 3 e 4, por serem diretores e, por força de lei e disposição estatutária, não serem remunerados pela Fundação Aroeira.

Tabela 4 - Custo com mão-de-obra em cada atividade e por servidor

Atividades	Servidores											TOTAL
	Servidor 1	Servidor 2	Servidor 3	Servidor 4	Servidor 5	Servidor 6	Servidor 7	Servidor 8	Servidor 9	Servidor 10	Servidor 11	
Supervisionar e coordenar as atividades												0,00
Buscar, processar e divulgar as informações					12.288,30		1.594,00	523,50	523,50			14.929,30
Assessorar tecnicamente										594,00	594,00	1.188,00
Elaborar o projeto e orçamento					8.192,20	2.500,02	1.594,00	523,50	523,50			13.333,22
Negociar o projeto												0,00
Implantar o projeto					4.096,10	1.250,01	797,00	523,50	523,50			7.190,11
Liberar o projeto					2.048,05	3.750,03	797,00	523,50	523,50			7.642,08
Gerir o pessoal					4.096,10	5.000,04	1.594,00					10.690,14
Gerir as compras					4.096,10	2.500,02	5.579,00	1.047,00	523,50			13.745,62
Gerir as finanças					2.048,05	6.250,05	1.594,00					9.892,10
Apoiar administrativamente								4.188,00	5.235,00	3.861,00	3.861,00	17.145,00
Elaborar o relatório técnico/científico					4.096,10			523,50	1.047,00			5.666,60
Elaborar o relatório de prestação contas						3.750,03	797,00					4.547,03
Apoiar tecnicamente							1.594,00	2.617,50	1.570,50	1.485,00	1.485,00	8.752,00
TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00	40.961,00	25.000,19	15.940,00	10.470,00	10.470,00	5.940,00	5.940,00	114.721,19

Percebe-se na tabela 04 que a atividade, “apoiar administrativamente”, é a mais cara, uma vez que os servidores de apoio lhes dedicam a maior parte de seu tempo. Outra atividade que se destaca pelo seu custo é “buscar, processar e divulgar as informações”, que estão diretamente ligada às atividades desempenhadas pelo servidor 5.

Observa-se nas tabelas 04 e 05 que a mão-de-obra é o custo mais relevante na Fundação Aroeira, por representar mais da metade dos custos indiretos.

A alocação deste recurso às atividades é facilitada pela distribuição dos servidores em centros de custos/diretorias, o que facilita o lançamento direto nas atividades.

Outro item que se destaca na tabela 05, é o custo com “diárias/passagens/hospedagens” pois, percebe-se que está ligado à fase de busca, negociação e implantação dos projetos, uma vez que a Diretoria de Marketing e Negócios constantemente angaria novos trabalhos para a Fundação.

No entanto, o item que mais chama a atenção na tabela 05, é o custo “Financeiras”. Nele são registrados todas as despesas financeiras, inclusive as relativas às contas correntes bancárias específicas dos projetos que deveriam ser lançadas como custo direto de cada projeto. Isto acontece porque, às vezes, uma mesma conta de banco é utilizada para executar vários projetos ao mesmo tempo, não tendo assim, condições de discriminar quanto de despesa é de cada um.

O material de expediente utilizado na Fundação Aroeira foi identificado com as atividades por estimativa de consumo. Este trabalho é desenvolvido por um servidor específico dentro da Fundação. Percebe-se, também, que as atividades que mais consomem material de expediente, conforme a tabela 05, são: “apoiar administrativamente, assessorar tecnicamente e elaborar o relatório de prestação de contas”.

O recurso “depreciação” foi distribuído às atividades pelo valor dos equipamentos da Fundação. Como a maior parte destes equipamentos estão alocados na Diretoria Administrativa e Financeira, conseqüentemente, as atividades a elas ligadas receberam quase todo o custo.

Tabela 5 - Alocação dos custos às atividades

Atividades	Recursos consumidos													TOTAL DA ATIVIDADE	
	Salários c/ encargos	Impostos e taxas	Material de expediente	Combustíveis e afins	Diárias/passagens/hosp	Alimentação	Serviços gráficos	Auditoria	Publicidade e afins	Certidões/cartórios	Depreciação	Entidades de classe	Multas diversas		Financeiras
Supervisionar e coordenar as atividades			20,00												20,00
Buscar, processar e divulgar as informações	14.929,30		413,33	200,00	8.828,04				5.417,18						29.787,85
Assessorar tecnicamente	1.188,00		2.160,00	800,00											4.148,00
Elaborar o projeto e o orçamento	13.333,22		1.413,33							2.707,96					17.454,51
Negociar o projeto			20,00	200,00	7.330,84										7.550,84
Implantar o projeto	7.190,11		80,00	80,00	4.325,23										11.675,34
Liberar o projeto	7.642,07		60,00												7.702,07
Gerir o pessoal	10.690,14		776,67			782,98				3.831,74	4.385,32				20.466,85
Gerir as compras	13.745,62		100,00			782,98				3.831,74					18.460,34
Gerir as finanças	9.892,10		80,00			782,98	6.000,00			3.831,74		7.384,89	14.221,38		42.193,09
Apoiar administrativamente	17.145,00	104,48	2.399,71	882,83		782,99				3.831,72					25.146,73
Elaborar o relatório técnico/científico	5.666,60		100,00												5.766,60
Elaborar o relatório de prestação de contas	4.547,03		2.140,00												6.687,03
Apoiar tecnicamente	8.752,00		1.783,04				9.537,43				3.831,74				23.904,21
TOTAL	114.721,19	104,48	11.546,08	2.162,83	20.484,11	3.131,93	9.537,43	6.000,00	5.417,18	2.707,96	19.158,68	4.385,32	7.384,89	14.221,38	220.963,46

DEFINIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES

Depois dos gastos terem sido alocados às atividades, a etapa seguinte consistiu em constatar como as atividades são consumidas pelos objetos de custos. Foi necessário definir os direcionadores de atividades e, por meio destes, levar o consumo de atividades aos objetos de custos. No quadro 05 são elencados os direcionadores de atividades na Fundação Aroeira.

Atividades executadas	Direcionadores de atividades
Supervisionar e coordenar as atividades	Tempo despendido
Buscar, processar e divulgar as informações	Tempo despendido
Assessorar tecnicamente	Número de assessorias
Elaborar o projeto e orçamento	Número de elaborações
Negociar o projeto	Número de negociações
Implantar o projeto	Número de implantações
Liberar o projeto	Número de liberações
Gerir o pessoal	Número de empregados contratados
Gerir as compras	Número de compras feitas
Gerir as finanças	Tempo despendido
Apoiar administrativamente	Tempo despendido
Elaborar o relatório técnico/científico	Quantidade de relatórios feitos
Elaborar o relatório de prestação contas	Quantidade de relatórios feitos
Apoiar tecnicamente	Tempo despendido

Quadro 05 – Direcionadores de atividades na Fundação Aroeira

A escolha destes direcionadores, assim como sua quantificação, foi resultado de uma análise criteriosa em conjunto com os empregados da Fundação, haja vista que são eles os responsáveis pela geração e controle dos mesmos.

Definidos estes direcionadores de atividades, o próximo passo seria a distribuição dos gastos acumulados em cada atividade para os objetos de custos que, no caso, são os projetos de prestação de serviços. A tabela 6 evidencia os direcionadores de atividades com sua quantidade total no período, assim como a distribuição aos projetos em estudo.

Tabela 6 – Quantificação dos direcionadores de atividades

Direcionadores de atividades	Total	Projeto Anápolis	Projeto Goianápolis	Projeto Goiânia	Outros projetos
Tempo despendido	55 horas	20	10	15	10
Tempo despendido	142 horas	40	8	30	64
Número de assessorias	40 assessorias	12	8	10	10
Número de elaborações	8 elaborações	2	2	2	2
Número de negociações	22 negociações	4	3	6	9
Número de implantações	9 implantações	1	1	1	6
Número de liberações	9 liberações	1	1	1	6
Número de empregados contratados	106 empregados	48	8	22	28
Número de compras feitas	54 compras	18	6	14	16
Tempo despendido	66 horas	35	5	10	16
Tempo despendido	484 horas	220	50	94	120
Quantidade de relatórios feitos	24 relatórios	6	3	5	10
Quantidade de relatórios feitos	24 relatórios	6	3	5	10
Tempo despendido	220 horas	90	25	35	70

Nesta tabela, percebe-se que a maior parte dos direcionadores de atividade estão alocados no projeto “Anápolis”, seguido pelo projeto “Goiânia” e, por último, o projeto “Goianápolis”.

CÁLCULO DO CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS

A tabela 07 apresenta a identificação dos custos das atividades aos objetos de custos. Nela, percebe-se que o projeto Anápolis consome 36% (trinta e seis por cento) dos recursos gastos na estrutura operacional da Fundação Aroeira. Evidencia-se, também, que a atividade “gerir as finanças” consumiu 28% (vinte e oito por cento) do recurso gasto com este projeto. E por último, nota-se que o projeto Anápolis consumiu mais recursos que os outros projetos da Fundação Aroeira.

Tabela 07 – Alocação dos custos aos objetos de custos

Atividades	Total da atividade	Projeto Anápolis	Projeto Goianápolis	Projeto Goiânia	Outros projetos
Supervisionar e coordenar as atividades	20,00	7,27	3,64	5,45	3,64
Buscar, processar e divulgar as informações	29.787,85	8.390,94	1.678,19	6.293,21	13.425,51
Assessorar tecnicamente	4.148,00	1.244,40	829,60	1.037,00	1.037,00
Elaborar o projeto e orçamento	17.454,51	4.363,63	4.363,63	4.363,63	4.363,63
Negociar o projeto	7.550,84	1.372,88	1.029,66	2.059,32	3.088,98
Implantar o projeto	11.675,34	1.297,26	1.297,26	1.297,26	7.783,56
Liberar o projeto	7.702,07	855,79	855,79	855,79	5.134,71
Gerir o pessoal	20.466,85	9.268,01	1.544,67	4.247,84	5.406,34
Gerir as compras	18.460,34	6.153,45	2.051,15	4.786,01	5.469,73
Gerir as finanças	42.193,09	22.375,12	3.196,45	6.392,89	10.228,63
Apoiar administrativamente	25.146,73	11.430,33	2.597,80	4.883,87	6.234,73
Elaborar o relatório técnico/científico	5.766,60	1.441,65	720,83	1.201,38	2.402,75
Elaborar o relatório de prestação de contas	6.687,03	1.671,76	835,88	1.393,13	2.786,26
Apoiar tecnicamente	23.904,21	9.779,00	2.716,39	3.802,94	7.605,89
TOTAL	220.963,46	79.651,48	23.720,92	42.619,72	74.971,35

Por fim, calculou-se o custo dos serviços prestados, ou seja, chegou-se ao custo dos projetos “Anápolis”, “Goianápolis” e “Goiânia”, fundamentado no Custo Baseado em Atividades – ABC. Os custos diretos haviam sido incorporados inicialmente, cabendo ao ABC o rastreamento dos custos indiretos. E, como se vê a tabela 8 apresenta a receita, o custo e o resultado de cada projeto.

Tabela 08 – Resultado por projeto na Fundação Aroeira com o ABC

Demonstração do resultado por projetos - Fundação Aroeira					
Item	Projeto Anápolis	Projeto Goianápolis	Projeto Goiânia	Outros	Total
Receita Bruta	1.283.343,96	267.465,85	385.110,47	881.408,66	2.817.328,94
(-) Custo direto	1.251.079,57	252.840,83	362.537,06	720.694,57	2.587.152,03
(-) Custo indireto	79.651,48	23.720,92	42.619,72	74.971,35	220.963,47
Resultado operacional	-47.387,09	-9.095,90	-20.046,31	85.742,74	9.213,44
(+) Resultado Não Oper.					24.254,88
Resultado do exercício	-47.387,09	-9.095,90	-20.046,31	85.742,74	33.468,32

Evidencia-se, nesta tabela que, apesar do resultado do exercício ser positivo, o resultado individual de cada projeto estudado foi negativo.

O projeto Goiânia teve o maior percentual negativo em relação à receita bruta, alcançando 5,21%, enquanto o projeto Anápolis obteve um percentual negativo de 3,69% e,

por último, o projeto Goianópolis alcançou 3,40%. Estes resultados negativos foram compensados pelos outros projetos que chegaram a 9,73% positivos, totalizando assim, o percentual total de 1,19% positivo.

ANÁLISE DOS RESULTADOS E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Comparando-se o resultado alcançado com a aplicação do ABC e o método atual de custos nos projetos “Anápolis”, “Goianópolis” e “Goiânia”, chega-se a algumas conclusões importantes.

No sistema atual, os custos estruturais ou indiretos não são distribuídos aos projetos, ficando estes apenas com os custos diretos. Desta forma, o resultado de cada projeto apresenta-se positivo. O projeto “Anápolis”, positivo em 2,51% (Dois vírgula cinquenta e um por cento) em relação à receita bruta; o projeto “Goianópolis”, positivo em 5,47% (cinco vírgula quarenta e sete por cento) da receita bruta e o projeto “Goiânia”, positivo em 5,86% (cinco vírgula oitenta e seis por cento) em relação à receita bruta.

Somente com este resultado, percebe-se uma possível realidade financeira deficitária, uma vez que a Fundação Aroeira trabalha com uma taxa de administração na ordem de 10% (dez por cento), para que esta seja suficiente para cobrir as despesas operacionais ou os custos indiretos de cada projeto. Como o resultado acima evidenciado já aponta um percentual individual, abaixo da taxa de administração média, pode-se inferir um possível déficit, a não ser que algum outro projeto tenha resultado muito superavitário, a ponto de absorver os déficits dos projetos supramencionados.

Os resultados alcançados com a aplicação do ABC confirmam a hipótese anterior, pois o projeto “Anápolis” alcançou um resultado negativo de 3,69% (três vírgula sessenta e nove por cento) em relação à receita bruta, o projeto “Goianópolis” alcançou um resultado negativo de 3,40% (três vírgula quarenta por cento) sobre a receita bruta e o projeto “Goiânia” apresentou um resultado negativo de 5,21% (cinco vírgula vinte e um por cento) sobre a receita bruta.

Tratando-se de uma metodologia nova para a maioria dos gestores da Fundação Aroeira, assim como para todos os servidores, pode-se considerar que foi bem aceita, uma vez que todos colaboraram o máximo possível, dentro de suas limitações.

Para a Diretoria da Fundação, a principal desvantagem da metodologia aplicada é o difícil entendimento. Segundo eles, o método é muito detalhado e trabalhoso. No entanto, como vantagem, destacaram os resultados alcançados, pois através de seu “*feeling*” já anteviam que os projetos não vinham atendendo as reais necessidades, principalmente no tocante a resultados financeiros. Com a aplicação do ABC, tiveram a confirmação deste resultado negativo.

Outra vantagem do método destacada pelos gerentes foi à evidência da falta de mapeamento de seus processos por ocasião do levantamento das atividades executadas. Deste modo, passou-se a ter uma preocupação maior com este ponto.

Uma decisão tomada com base nesta descoberta foi o início de estudos de padronização do processo da Fundação sobre seus projetos, onde serão reanalisadas todas as atividades e, dentro do possível, mapeados os processos por tipo de projeto.

Considerando as vantagens e desvantagens do método e, apesar de perceber a importância de um levantamento de custos mais acurado, os gestores concluíram que não haveria a necessidade imediata de um método de apuração de custos como o ABC. Eles acreditam que, se a Fundação Aroeira conseguir manter sua taxa de administração líquida de 10% (dez por cento) em cada projeto, ela conseguirá pagar suas despesas operacionais (custos indiretos) e ainda ter superávit, mas, não descartaram uma futura implantação do método.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Francisco de Assis. *Fundações, organizações sociais, agências executivas: organizações da sociedade civil de interesse público e demais modalidades de prestação de serviços públicos*. São Paulo: LTr, 2000. 344 p.
- BOISVERT, Hugues. *Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão, práticas avançadas*. Tradução: Antônio Diomário de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999. 93 p.
- BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Institui o Código Civil*. Presidência da República, casa civil, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br> acesso em: 15 mar. 2003.
- BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades*. Tradução: Antônio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996. 229 p.
- BRITO, Carlos A. O.; SILVA, Luiz I. dos S. A informação contábil no ambiente globalizado. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. *Resumos dos trabalhos apresentados*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.
- CAPASSO, Carmelo M. et al. Custeio baseado em atividades (ABC) vs. métodos tradicionais de custeio. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, v. 28, n.116, p.72-81, mar./abr. 1999.
- CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 147 p.
- DALL'AGNOL, Roberto Mauro. *A Contabilidade por atividades como instrumento de gestão universitária – estudo de caso na UNOESC*. 2001. 130f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- FERREIRA, Araceli et al. A economia da informação contábil. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. *Resumos dos trabalhos apresentados*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de custos*. 9. ed. Tradução José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2000. 717 p.
- KHOURY, Carlos Yorghi; ANCELEVICZ, Jacob. A utilização do sistema de custos ABC no Brasil. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v.39, n.1, p.55-63, jan./mar. 1999.
- _____. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v.40, n.1, p.56-62, jan./mar. 2000.
- LEONE, George S. G. *Curso de contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 457 p.
- LUNKES, Rogério J. *O uso da contabilidade por atividades nas fundações de pesquisa*. 1999. 148f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 388 p.
- OLIVEIRA, Luiz M.; PERES JR. José H. *Contabilidade de custos para não contadores*. São Paulo: Atlas, 2000. 280 p.
- OLIVEIRA, Djalma P. Rebouças de. *Sistemas de informações gerenciais*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 274 p.
- PAES, José Eduardo S. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos*,

administrativos, contábeis e tributários. Brasília: Brasília Jurídica, 1999. 488 p.

RAFAEL, Edson José. *Fundações e direito: terceiro setor*. São Paulo: Melhoramentos, 1997. 452 p.

SANTOS, Edemir Manoel dos. *Modelo conceitual de sistema de custos por atividades para as universidades: um estudo de caso na Universidade do Vale do Itajaí*. 2001. 151f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.