

APLICAÇÃO DO CUSTEAMENTO BASEADO EM ATIVIDADES NAS EMPRESAS DE RADIODIFUSÃO

Renato Tio Londero

Odone Santos da Luz

Canos Antonio De Rocchi

Resumo:

O Custeamento Baseado em Atividades (ABC = Activity Based Costing) está suscitando um grande interesse em todos os países industrializados e, como não poderia deixar de acontecer, isto ocorre também em nosso País. Aíás, deve ser reconhecido que esta é a primeira vez que uma técnica de custeamento consegue, logo após sua criação, despertar um grande interesse nos contadores gerenciais brasileiros. Contudo, queremos observar que, pessoalmente, não nos deixamos conquistar de imediato pelo Custeamento Baseado em Atividades. Da leitura dos primeiros trabalhos que foram divulgados em nosso meio, concluímos que o método se adequava quase exclusivamente e de forma especial para as manufaturas de grande porte, utilizando engenharia maciça na fabricação de produtos complexos e em ambientes de alta tecnologia. E nosso campo de atuação, é constituído preponderantemente por empresas de pequeno porte, dedicadas na sua quase totalidade às atividades agrícolas, comerciais e prestadoras de serviços. Entretanto, recentemente fomos colocados diante do problema de planejar e coordenar a implantação de um Sistema de Apuração e Análise de Custos (SAAC) para uma empresa de radiodifusão, e tivemos que rever alguns de nossos posicionamentos com relação ao Sistema de Custeamento Baseado em Atividades. Descreveremos a seguir esta nossa experiência profissional.

Palavras-chave:

Área temática: *Custeio Baseado em Atividades (ABC)*

APLICAÇÃO DO CUSTEAMENTO BASEADO EM ATIVIDADES NAS EMPRESAS DE RÁDIO-DIFUSÃO

Renato Ilo Londero

Odone Santos da Luz

Carlos Antonio De Rocchi¹

INTRODUÇÃO

O Custeamento Baseado em Atividades (ABC = *Activity Based Costing*) está suscitando um grande interesse em todos os países industrializados e, como não poderia deixar de acontecer, isto ocorre também em nosso País. Aliás, deve ser reconhecido que esta é a primeira vez que uma técnica de custeamento consegue, logo após sua criação, despertar um grande interesse nos contadores gerenciais brasileiros.

Contudo, queremos observar que, pessoalmente, não nos deixamos conquistar de imediato pelo Custeamento Baseado em Atividades. Da leitura dos primeiros trabalhos que foram divulgados em nosso meio, concluímos que o método se adequava quase exclusivamente e de forma especial para as manufaturas de grande porte, utilizando "engenharia maciça" na fabricação de produtos complexos e em ambientes de alta tecnologia. E nosso campo de atuação, é constituído preponderantemente por empresas de pequeno porte, dedicadas na sua quase totalidade às atividades agrícolas, comerciais e prestadoras de serviços.

Entretanto, recentemente fomos colocados diante do problema de planejar e coordenar a implantação de um Sistema de Apuração e Análise de Custos (SAAC) para uma empresa de radiodifusão, e tivemos que rever alguns de nossos posicionamentos com relação ao Sistema de Custeamento Baseado em Atividades.

Descreveremos a seguir esta nossa experiência profissional.

DESCRIÇÃO DO CAMPO DE ESTUDOS

As radioemissoras (também designadas simplesmente por emissoras) são empresas de telecomunicação, que operam emitindo sinais em uma ou mais radiofrequências. A um primeiro exame, e especialmente naqueles casos em que a emissora opera em uma única frequência (ou canal), parece se tratar de um processo de custeamento extremamente simples. Entretanto, não é o que se verifica na prática, principalmente pelas razões que serão apresentadas a seguir.

O produto comercializado pelas empresas radiodifusoras são os "Programas", um espaço de tempo utilizado para transmissão de músicas, notícias, comentários, etc. Entretanto, o faturamento da emissora não se origina diretamente do "programa", mas das "mensagens" dos patrocinadores (anúncios e avisos publicitários inseridos entre a transmissão do conteúdo principal e ostensivo do "programa". Os patrocinadores (ou anunciantes) tanto podem ser empresas divulgando seus produtos e serviços, como pessoas físicas, agremiações esportivas e/ou políticas, grupos religiosos, etc., interessados em convencer, informar, localizar ou convocar outras pessoas.

Portanto, o faturamento das empresas de radiodifusão se origina na venda de espaços publicitários, entre a transmissão das mensagens vinculadas ao tema dos diversos "programas". Para o anunciante, interessa sobretudo o número de ouvintes que estarão sintonizados na emissora no momento da transmissão de seu anúncio, e

¹ Professores da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade de Santa Maria.

que assim poderão ouvir e captar as mensagens publicitárias.

A EMPRESA

Nosso cliente é uma típica radiodifusora interiorana de pequeno porte, operando em duas faixas de frequências; 960 kHz (Amplitude Modulada) com potência de 25 kW, e 92,7 MHz (Frequência Modulada) com potência de 2 kW. Estes canais operam independentemente, transmitindo programações diferentes. O canal de 960 KHz transmite dezoito horas diárias, e o canal de Frequência Modulada permanece vinte e quatro horas no ar.

O Quadro 1 apresenta o organograma funcional da empresa e a forma de departamentalização em Centros de Custos, adequada para o custeamento tradicional.

Com respeito ao organograma apresentado, acreditamos que os únicos setores que merecem comentários especiais sejam os componentes do Departamento de Redação e do Departamento de Operações.

O Departamento de Redação tem a seu cargo a elaboração e realização dos programas radiofônicos que serão posteriormente transmitidos. Sob diversos pontos de vista, inclusive desde a ótica da Contabilidade de Custos, existem vários e diferentes tipos de programas, como demonstraremos a seguir.

A *programação contínua* é constituída pela transmissão de música, pequenos avisos e/ou comentários, intercalados por anúncios e publicidade dos patrocinadores. Utiliza basicamente locutores e material da discoteca. Eventualmente, os próprios patrocinadores fornecem os locutores e o material, como acontece com os programas de natureza religiosa e/ou política.

Os *programas noticiosos* utilizam quase que exclusivamente locutores, e a participação da discoteca se limita ao fornecimento de música incidental. Entretanto, para este tipo de programa se requerem ainda trabalhos de pesquisa e seleção de textos, além do apoio de repórteres e entrevistadores para as notícias locais, e de uma ampla rede de agências informativas para as notícias regionais, nacionais e internacionais.

A *programação esportiva* requer equipes móveis, realizando coberturas instantâneas e dinâmicas. Comentários sobre os antecedentes dos jogos e disputas solicitam o apoio do *arquivo central*.

Os *programas de auditório* giram em torno da figura do "animador", que necessita quase sempre de uma equipe de apoio (discotecários, cenaristas, iluminadores, etc.). São realizados em teatros, escolas, ou outros ambientes em que se possa concentrar um grande número de participantes.

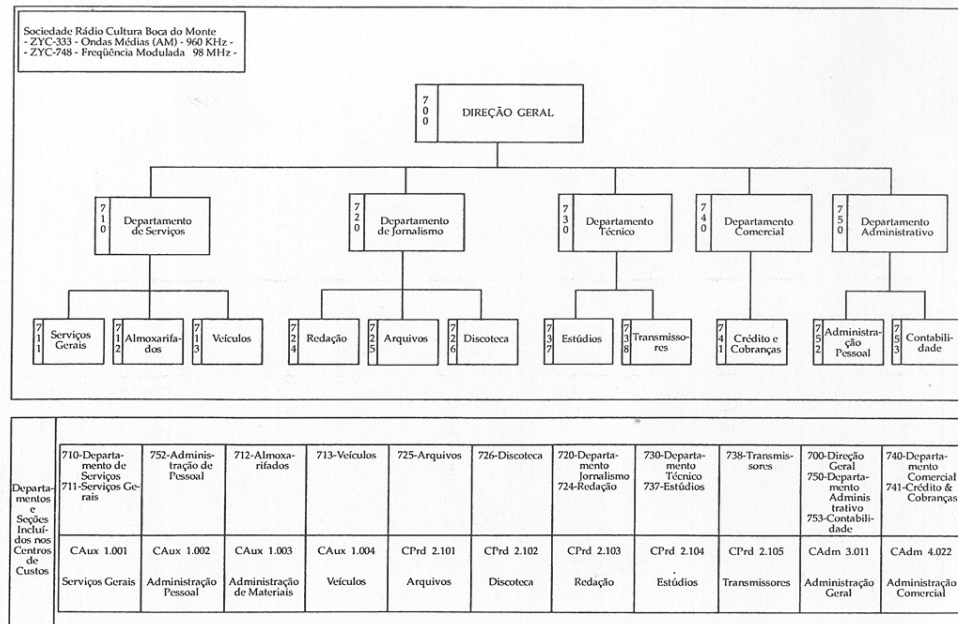
O *departamento de operações* tem a seu cargo a transmissão dos programas. Embora não tenha sido destacado no organograma, compreende três seções.

A *técnica de som* atua como um controle de qualidade, monitorando os sinais produzidos e melhorando sua qualidade antes que se proceda a transmissão, aumentando ou reduzindo a intensidade de algumas frequências, dando destaque a solistas, etc.

O *estúdio* compreende transmissores de pequena potência e de alta fidelidade, acoplados a antenas direcionais e de alto ganho do sinal. Estes transmissores (*links*) operam em altas frequências, para transmitir os programas direta e exclusivamente para os *transmissores* da estação.

Os *transmissores* são aparelhos capazes de receber os sinais produzidos no estúdio, convertê-los para as frequências de transmissão utilizadas pela emissora, amplificá-los para alta potência, e retransmiti-los para os *ouvintes*. Geralmente, os *transmissores* são construídos em local afastado do *estúdio*, como forma de conseguir melhores condições para instalação das torres de transmissão.

Quadro 1. Organograma funcional da empresa de comunicação e a forma de departamentalização em Centro de Custos.



A ESCOLHA DO SISTEMA DE CUSTEAMENTO

Concluídos os levantamentos de dados, estávamos preparados para projetar e coordenar a implantação do Sistema de Custeamento na empresa de radiodifusão, apenas ficando em aberto a questão da escolha da técnica ou método mais adequado para o caso.

Em uma primeira abordagem do problema, questionamos a validade de implantar um sistema baseado no Mapa de Localização de Custos (Método das Seções Homogêneas), pois já contávamos com experiência nesta técnica, e ela se adapta muito bem para empresas de pequeno e médio porte. Entretanto, percebemos que o método deixava muito a desejar, para o caso específico da empresa em estudo.

Conseqüentemente, redesenhamos o projeto, enfocando agora o Custeamento Baseado em Atividades. As modificações não chegaram a ser tão radicais quanto se poderia supor, pois conseguimos aproveitar a maior parte do material da primeira abordagem. Isto comprova a observação de Mevellec (1990), que "a experiência demonstra que as informações sobre as transações (necessárias ao Custeamento Baseado em Atividades) costumam já existir no interior do sistema de informação central, e podem passar a ser obtidas mediante algumas pequenas modificações no sistema em estudo." E que "este ponto, apresentado algumas vezes como uma barreira para a implantação de um Sistema de Custeamento Baseado em Atividades, representa antes um pretexto para a manutenção de um *status quo* existente, que um obstáculo intransponível".

Apresentaremos, a seguir, os principais aspectos dos dois sistemas de custeamento que foram desenvolvidos, adotando a mesma sistemática que foi utilizada por Mevellec. A seguir, e finalizando, faremos uma análise comparativa entre eles.

O Custeamento Tradicional pelo Mapa de Localização de Custos

Para o Custeio pelo Método do Mapa de Localização de Custos (ou seu equivalente francês, o Método das Seções Homogêneas), o Sistema de Apuração e

Análise de Custos (SAAC) deve gerar rotineiramente dois tipos básicos de relatórios:

a) uma demonstração dos custos totais incorridos pela empresa em cada período de custos, desdobrados por espécie e local da ocorrência (Mapa de Localização de Custos ou demonstrativo equivalente); e

b) o cálculo do custo médio unitário de cada tipo de produto ou serviço (Boletins de Custos).

Com relação à demonstração dos Custos Totais, um dos principais problemas a resolver é a forma de departamentalização. Ou, adotando o neologismo proposto por Vazquez (1987), o critério mais adequado de "centrolização".

Dentre os vários critérios existentes para a delimitação dos Centros de Custos, apenas dois se adequavam ao caso em pauta:

a) o critério da Supervisão Independente, segundo o qual cada Centro de Custos representa um departamento ou seção subordinado a um supervisor responsável. É o critério normalmente utilizado quando se adotam os Padrões Urwick (Humble, 1965); e,

b) o critério dos Grupos Funcionais Homogêneos, pelo qual ficam grupados em cada Centro de Custos todas as operações, máquinas e equipamentos semelhantes.

No caso que estamos desenvolvendo e pelos Padrões Urwick, os Centros de Custos corresponderiam aos Departamentos e Seções apresentadas no Organograma Funcional do Quadro 1. Os Departamentos da segunda linha constituiriam "centros fantasmas", cujos custos seriam rateados diretamente entre as seções subordinadas. Os Centros de Custos propriamente ditos corresponderiam, neste caso, às seções indicadas no terceiro escalão do organograma.

Entretanto, como foi adotado o critério dos Grupos Funcionais Homogêneos (GFH), mais adequado para se trabalhar com o Mapa de Localização de Custos, a estrutura dos Centros de Custos tomou a forma apresentada ao final do Quadro 1.

Conseqüentemente, o Mapa de Localização de Custos tomou a forma apresentada no Quadro 2.

Embora se costume definir o Mapa de Localização de Custos como a demonstração dos custos totais de cada período de custos, o modelo apresentado não inclui e nem evidencia os custos variáveis proporcionais ao valor das receitas (impostos sobre as vendas, comissões pagas às agências de publicidade, etc.), que são imputados diretamente ao serviço (programa) a que se referem, e registrados apenas nos *boletins de custos* correspondentes.

Igualmente, a setorização apresentada pelo Mapa de Localização de Custos poderá causar alguma estranheza, pois é da essência do método que cada Centro de Custos se constitua em um "Grupo Funcional Homogêneo" (GFH), e no Centro de Custos "2105 - Técnica e Transmissão" foram unidos tanto o transmissor de Amplitude Modulada de 25 kW como o de Frequência Modulada de 2 kW. Ocorre que, para o cálculo de custos, tais aparelhos se distinguem apenas no consumo de energia elétrica e depreciação, tipos de custos que, além de apresentarem pequena expressão, podem ser imputados aos diferentes programas sob a forma de Custo Direto.

No enfoque do Custeamento pelo Método das Seções Homogêneas, o *boletim de custos* tomou a estrutura apresentada no Quadro 3.

A Determinação dos Custos pelo Custeamento Baseado nas Atividades

Uma análise do Boletim de Custos evidencia as limitações do custeamento tradicional, quando aplicado ao caso em pauta.

Os procedimentos de tabulação e computação, empregados no Custeamento pelo Método das Seções Homogêneas para atribuição dos custos aos diferentes Portadores (no caso, os "programas"), não levam em consideração muitas características essenciais, tais como a complexidade, durabilidade, grau de

acabamento e de qualidade, etc.

Para ilustrar esta afirmação, basta observar que os cuidados com uma transmissão incluída na programação contínua, e que se possa classificar como "tradicional" (isto é, programas que permanecessem "no ar" durante vários anos, sem sofrer grandes modificações), serão muito diferentes daqueles que se devem dispensar a um evento esportivo (por exemplo, um campeonato), que irá gerar apenas uma pequena série de transmissões. Observe-se que tais diferenças não se limitam aos procedimentos de geração e transmissão dos programas, pois se fazem sentir também e ainda nas estruturas administrativa e comercial da empresa.

O Custeamento pelo Método das Seções Homogêneas se revela falho em computar os custos de complexidade, que se apresentam diferentes em cada tipo de programação (e também são diferentes para cada específico programa, dentro da mesma linha de programação). Conseqüentemente, optamos por transformar o primitivo Sistema de Custeamento pelo Método das Seções Homogêneas em um Sistema de Custeamento Baseado em Atividades.

Quadro 2. Mapa de Localização de Custos.

Área dos Centros de Custos - Bases	1.300	A	460	-	-	90	A	-	-	-	-	750	A	-	-
Área dos Centros de C - construídos	1.200	B	150	110	70	20	B	145	130	210	75	90	B	65	135
Área dos Centros de Custos - total (A+B)	2.500	C	510	110	70	110	C	145	130	210	75	640	C	65	135
Nº de empregados lotados no Centro	88	D	9	4	-	5	D	7	4	12	9	12	D	7	12
Quilometragem utilizada (veículos)	6.852	E	-	-	-	-	E	221	375	2.475	602	466	E	653	2.038
HIP instaladas	1	F	-	-	-	-	F	-	-	-	-	-	F	-	-
Luminárias (kW)	1	G	-	-	-	-	G	-	-	-	-	-	G	-	-
Valor contábil dos bens depreciais	1	H	-	-	-	-	H	-	-	-	-	-	H	-	-
Valor de reposição dos bens depreciais	1	I	-	-	-	-	I	-	-	-	-	-	I	-	-
SOCIEDADE RÁDIO CULTURA															
TOTAL		11	CENTROS AUXILIARES E DE APOIO				11	CENTROS DE PRODUÇÃO					11	CENTROS ADMIN.	
BOCA DO MONTE		12	1001	1002	1003	1004	12	2101	2102	2103	2104	2105	12	3011	4022
DA		12	Serviços	Administ.	Administ.	Veículos	12	Arquivos	Dicoteca	Redação	Estúdios	Transmissores	12	Admin. Geral	Admin. Comercial
EMPRESA		13	SERG	APES	AMAT	VEIC	13	ARQV	DISC	REDA	ESTU	TRAN	13	ACER	ACOM
Mapa de distribuição de custos		13	SERG	APES	AMAT	VEIC	13	ARQV	DISC	REDA	ESTU	TRAN	13	ACER	ACOM
201 Depreciações	172.200,00	14	1.450,00	1.980,00	2.475,00	3.200,00	14	4.800,00	7.800,00	14.800,00	38.045,00	43.670,00	14	9.320,00	45.040,00
207 Quotas de amortização bens de uso	39.350,00	15	-	-	-	-	15	-	15.300,00	8.745,00	6.750,00	8.555,00	15	-	-
212 Materiais auxiliares	44.869,35	16	-	364,17	1.005,41	2.507,41	16	3.155,58	745,76	14.054,54	6.134,40	13.802,00	16	1.041,70	2.028,35
218 Papelaria e materiais de expediente	59.474,29	17	413,20	1.366,53	383,72	121,14	17	14.237,77	751,11	8.787,61	8.517,56	2.415,00	17	6.410,40	16.067,25
219 Materiais comuns	8.646,57	18	1.031,08	139,52	166,54	438,64	18	1.415,14	487,86	941,00	1.122,19	966,00	18	731,60	1.315,00
222 Ordenadores e salários	331.064,00	20	5.029,00	5.374,00	8.436,00	5.146,00	20	10.247,00	23.450,00	50.850,00	6.770,00	67.216,00	20	17.560,00	73.666,00
223 Honorários da Diretoria	25.000,00	21	-	-	-	-	21	-	-	-	-	-	21	15.000,00	10.000,00
224 Comissões a funcionários	27.800,00	22	-	-	-	-	22	-	-	-	-	-	22	-	27.800,00
229 Remunerações diversas	-	23	-	-	-	-	23	-	-	-	-	-	23	-	-
231 Encargos previdenciários	312.699,15	24	4.098,63	4.329,81	6.875,34	4.438,49	24	8.351,30	19.111,75	41.442,75	51.964,40	54.781,04	24	26.536,40	60.719,24
241 Água, luz e telefones	19.416,61	25	248,89	649,81	487,94	145,25	25	1.718,10	1.718,83	2.657,42	2.810,29	1.628,92	25	2.880,32	4.829,24
244 Condução e transportes	40.146,94	26	731,41	2.000,73	4.453,63	-	26	947,53	-	1.540,17	738,74	-	26	784,73	28.950,00
248 Despesas legais e de cartório	5.700,65	27	-	135,00	-	-	27	-	-	-	-	-	27	365,65	5.200,00
249 Energia elétrica	12.026,72	28	-	-	-	-	28	-	-	-	2.128,32	9.888,40	28	-	-
259 Impostos e taxas diversas	3.505,05	29	482,14	-	-	137,10	29	-	346,00	-	-	913,00	29	1.626,81	-
261 Juros e despesas financeiras	-	30	-	-	-	-	30	-	-	-	-	-	30	-	-
262 Manutenção e reparos	4.039,51	31	951,27	-	83,77	87,25	31	-	887,15	125,00	991,13	463,94	31	490,00	-
263 Portes e telegramas	23.299,18	32	-	399,94	982,10	-	32	9.757,51	540,28	8.141,69	-	-	32	1.011,18	2.837,18
264 Prêmios de seguros	7.618,58	33	803,98	75,00	720,00	120,00	33	980,00	450,00	720,00	-	1.200,00	33	750,00	1.800,00
266 Serviços prestados por terceiros	14.825,00	34	125,00	-	-	-	34	-	-	2.700,00	12.000,00	-	34	-	-
290 Pequenos custos	765,89	35	15,00	7,00	126,27	10,00	35	188,12	120,00	87,17	10,33	-	35	202,00	-
CUSTO PRIMÁRIO DOS CENTROS	1.152.378,19	36	15.378,80	16.431,51	25.795,75	16.654,28	36	55.798,05	71.708,74	155.492,35	194.962,36	205.533,30	36	84.270,79	310.352,26
CUSTOS 1001 - Serviços Gerais	37	1.613,11	1.025,25	292,91	212,84	37	2.123,76	1.904,04	3.075,76	1.098,48	1.318,18	37	952,02	1.977,27	
SERVIÇOS 1002 - Administração de Pessoal	38	1.683,98	1.025,25	292,91	212,84	38	1.683,98	962,27	2.886,82	2.165,11	2.886,82	38	1.683,98	2.886,82	
DÁRIOS 1003 - Administração de Mater.	39	1.815,77	2.331,71	5.338,98	7.969,99	39	1.815,77	2.331,71	5.338,98	7.969,99	4.421,12	39	681,27	4.377,06	
1004 - Veículos	40	6.875,56	1.081,96	7.141,22	1.737,11	40	6.875,56	1.081,96	7.141,22	1.737,11	1.406,57	40	1.884,39	5.880,33	
CUSTO FINAL DOS CENTROS	1.152.378,19	J	62.059,11	77.988,72	173.935,13	207.933,05	J	62.059,11	77.988,72	173.935,13	207.933,05	215.565,99	J	89.472,45	325.423,74
Unidades de obra apontadas (U/O)							K	480 Hs/m	240 Hs/m	480 Hs/m	650 Hs/m	1200 Hs/m	K		
Custo Unitário Médio da UO - (U/K)							L	R\$ 129,389	R\$ 124,593	R\$ 362,365	R\$ 319,887	R\$ 179,628	L		

Quadro 2. Mapa de Localização de Custos.

SOCIEDADE RÁDIO CULTURA BOCA DO MONTE		Boletim de Custos nº 172/94	Canal de Transmissão Frequência Modulada	Data do cálculo: 14.JUL.1994
Linha de Programação	Denominação programada	Patrocinador:	Agenciador:	Duração do contrato:
Programação Contínua	Clássicos na Praça	Banco da Praça S/A	BIAZUS PUBLICIDADE	01.JAN.95 a 31.DEZ.95
Horários de apresentação		Pontuação IBOPE 0,35 (JUN.94)	Base de cálculo dos custos:	Calculista: Enro Land Boske
Dias da semana: 2's a 6's feiras	Horários 21:00 as 22:00		Mês	

DETALHAMENTO DOS CUSTOS							Valor R\$
CUSTOS DIRETOS	Energia Elétrica; 22,50 Horas de Transmissão a R\$ 14,81 por hora						A 333,23
CUSTOS DA EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS	CENTROS DE CUSTOS	Operações e Atividades	Tempos		Unidade de Obra	Custo da UD	
			Op.	C.C			
	2 1 0 2 DISCOTECA	Seleção do material		12,00	Hs/mês	324,953	b 3.899,44
	2103 REDAÇÃO	Organ. e redação dos textos		7,50	Hs/mês	362,365	c 2.717,74
	2104 ESTÚDIOS	Revisão geral e ensaios	11,25				
		Grav. e locução dos programas	22,50	33,75	Hs/mês	319,897	d 10.796,52
	2105 TRANSMISSORES	Transmissão dos programas (*)		22,50	Hs/mês	171,389	e 3.856,27
[b+c+d+e]						F	21.269,97
CUSTO DE PRODUÇÃO (Para manutenção do programa durante um mês)						[A+F]	G 21.603,20
CUSTOS DE ADMINISTRAÇÃO	Suplemento de 57,024% sobre os Custos de Execução dos Serviços (R\$ 21.269,97 x 0,57024) =						H 12.128,96
CUSTO PRÓPRIO (Para manutenção do programa durante um mês)						[G+H]	I 33.732,16
C U S T O S ESPECIAIS DE VENDA E LUCRO	- Comissão da Agenciadora, 20% do valor da Fatura Mensal - Outros Custos Especiais de Venda, 2,5% - Percentagem para Formação de Lucro, 10% = 32,50%						
VALOR DA FATURA MENSAL						[E/(1-0,325)]	K 49.973,57

[*] - No cálculo do Custo Médio Unitário da Unidade de Obra (UO) do CC 2105 - Técnica e Transmissão foi excluído o Custo da Energia Elétrica (R\$ 215.565,99 - R\$ 9.898,4), contabilizado como Custo Direto dos Serviços.

A elaboração do Custeamento Baseado em Atividades pode ser decomposta em quatro fases, que serão demonstradas e comentadas a seguir:

- a) a análise do custo das atividades;
- b) a determinação dos indutores de custos;
- c) a delimitação dos Centros de Reagrupamento; e,
- d) o cálculo do custo unitário dos indutores e, finalmente e por intermédio destes, o cálculo de custo dos componentes e do produto final.

A Análise do Custo das Atividades

Em vários artigos e textos, a primeira fase de operação de um Sistema de Custeamento Baseado em Atividades é definida como a construção de uma matriz, na qual cada coluna representa um Centro de Responsabilidade, e cada linha, as atividades realizadas no âmbito destes centros. Entendemos que esta colocação deve ser repensada, pois na verdade se deverão construir dois demonstrativos:

1º) Uma visualização dos custos incorridos no período, desdobrados por espécie e por local de ocorrência. Esta demonstração costuma apresentar a forma de uma matriz, onde cada linha representa um tipo de gasto e cada coluna corresponde a um Centro de Custos (ou de Responsabilidade). A soma dos custos atribuídos a cada coluna permite calcular o Custo Total de cada Centro de Responsabilidade; e,

2º) Conhecido o Custo Total de cada Centro de Responsabilidade (CR), este é distribuído entre as Atividades.

Embora nada impeça que estas duas demonstrações sejam reunidas em apenas uma única matriz, motivos de ordem prática e operacional aconselham que se construam duas peças separadas, a última linha da primeira constituindo a entrada da segunda.

Nesta fase, pudemos mais uma vez comprovar a observação de Mevellec (1991), sobre a possibilidade de obter a maior parte das informações necessárias para o Custeamento Baseado em Atividades dentro do Sistema de Apuração e Análise de Custos (SAAC) existente, bastando para tanto apenas proceder a algumas pequenas modificações. Para construir a primeira parte da matriz "Centro de Responsabilidades/Atividades", pudemos utilizar quase inteiramente o Mapa de Localização de Custos, que havia sido elaborado para o Sistema de Custeamento tradicional. Como se pode ver, em uma confrontação entre os Quadros 2 e 4, o "Custos Localizados nos Centros de Responsabilidade" nada mais é que o "Custo Primário dos Centros", que havia sido calculado anteriormente no Custeamento pelo Método das Seções Homogêneas.

Obviamente, com anterioridade ao estágio acima referido, a distribuição dos diversos Tipos de Custos entre os Centros de Custos (ou de Responsabilidade) é igual, em qualquer dos dois métodos.

Nesta fase, também se deve determinar quais as atividades, que geram e explicam os custos incorridos nos diversos Centros de Responsabilidade. Geralmente, esta análise se embasa em entrevistas com os diversos supervisores responsáveis. O grau de acabamento da análise dependerá, por sua vez, da precisão desejada e da capacidade de caracterizar a atividade por um volume físico de produção. No caso que estamos apresentando, esta operação conduziu aos resultados apresentados no Quadro 4.

Com respeito à "Matriz Centro de Responsabilidades/Atividades" apresentada no Quadro 4, cabe ainda uma observação. No Custeamento Baseado em Atividades desaparece a subdivisão dos Centros de Custos (ou de Responsabilidade) em Centros Auxiliares, Centros de Produção e Centros Administrativos e, com ela, a necessidade de proceder às operações de rateio dos Centros Auxiliares. A classificação dos Centros de Responsabilidade dentro das três classes somente foi mantida para permitir uma melhor comparação entre os dois sistemas de custeamento.

Cumpre observar que, dada a ausência de subdivisão dos Centros de Custos em classes e desaparecida a necessidade de se proceder a rateio de Centros de Apoio, qualquer dos dois critérios de "centralização" anteriormente propostos (Padrões Urwick ou GFH) pode ser aqui aplicado.

A Determinação dos Indutores de Custos

Concluída a Análise das Atividades, ficamos capacitados a passar para a segunda fase; a determinação dos "Indutores de Custos".

Esta fase é considerada pela maior parte dos estudiosos como a mais importante na construção de um Sistema de Custeamento Baseado em Atividades, pois é ela que irá permitir o estabelecimento de uma relação de causalidade entre a consumação dos recursos dentro da empresa e uma noção de produção. Mas,

contrariamente ao que ocorre no enfoque tradicional, esta produção não é mais constituída pelos produtos e/ou serviços terminados, e sim pela produção de cada atividade. Esta produção poderá ser de horas-máquina, de toneladas de material, ou de horas de mão-de-obra (da mesma forma como se procedia nos sistemas de custeamento tradicionais), mas ela deverá estar especificada também para cada atividade desenvolvida nos Centros de Responsabilidade. Segundo Miller & Vollmann (1985), nos Centros de Responsabilidade a produção assume a forma de uma transação, que poderá ser:

- a) Logística, compreendendo recepção e movimentação de materiais, etc.;
- b) De Balanceamento (ou de Distribuição), compreendendo a emissão e acompanhamento de ordens de fabricação, organização da distribuição de pessoal, etc.;
- c) De Controle (ou de Qualificação), abrangendo as atividades destinadas a manter níveis de qualidade, cumprimento das especificações, etc.); e,
- d) De Mudança, destinadas a atualizar as informações sobre os processos e procedimentos operacionais.

Quadro 4. Matriz Centro de Responsabilidades/Atividades.

SOCIEDADE RÁDIO CULTURA BOCA DO MONTE MATRIZ DE DISTRIBUIÇÃO CENTRO DE RESPONSABILIDADE / ATIVIDADES Parte II - Avaliação das Atividades	TOTAL DA EMPRESA	CENTROS AUXILIARES E DE APOIO				CENTROS DE PRODUÇÃO					CENTROS ADMIN.	
		1001 Serviços Gerais	1002 Admin. Pessoal	1003 Admin. Materiais	1004 Veículos	2101 Arquivos	2102 Discotecas	2103 Redação	2104 Estúdios	2105 Técnica e Transmis.	3011 Admin. Geral	4022 Admin. Comercial
		B SERG	AFES	AMAT	VEIC	B ARQV	DISC	REDA	ESTU	TRAN	B AGER	ACOM
CUSTOS LOCALIZADOS NOS CENTROS	1.152.378,19	C 15.378,80	164.31,51	25.795,75	16.054,28	C 55.798,05	71.708,74	175.492,35	194.962,36	205.333,30	C 84.270,79	319.352,28
ATIVIDADES:												
- Acesso às instalações.....	07	1.538,90	-	-	-	07	-	-	-	-	07	-
- Comodidades e higiene.....	08	5.843,95	-	-	-	08	-	-	-	-	08	-
- Segurança patrimonial.....	09	7.995,95	-	-	-	09	-	-	-	-	09	-
- Organização métodos.....	10	-	1.774,40	-	-	10	-	-	-	-	10	-
- Seleção e treinamento de novos funcion.	11	-	2.533,45	-	-	11	-	-	-	-	11	-
- Assistência aos funcionários.....	12	-	12.126,46	-	-	12	-	-	-	-	12	-
- Recebimentos.....	13	-	-	1.857,29	-	13	-	-	-	-	13	-
- Gerência dos estoques.....	14	-	-	4.673,25	-	14	-	-	-	-	14	-
- Distribuição de material.....	15	-	-	9.669,20	-	15	-	-	-	-	15	-
- Controle dos materiais distribuídos.....	16	-	-	9.596,01	-	16	-	-	-	-	16	-
- Transporte de pessoal.....	17	-	-	-	3.497,40	17	-	-	-	-	17	-
- Transporte de materiais.....	18	-	-	-	2.331,68	18	-	-	-	-	18	-
- Transmissões externas.....	19	-	-	-	10.825,20	19	-	-	-	-	19	-
- Seleção de materiais.....	20	-	-	-	-	20	12.493,71	16.062,76	-	-	20	-
- Organização de textos.....	21	-	-	-	-	21	12.323,63	15.947,63	-	-	21	-
- Montagem dos programas.....	22	-	-	-	-	22	30.983,71	39.758,35	31.239,36	-	22	-
- Mixagem e arte final.....	23	-	-	-	-	23	-	-	109.479,64	-	23	-
- Gravação dos textos.....	24	-	-	-	-	24	-	-	11.773,35	-	24	-
- Monitoramento.....	25	-	-	-	-	25	-	-	261.234,96	-	25	-
- Transmissão sinais AM.....	26	-	-	-	-	26	-	-	72.235,88	147.101,98	26	-
- Transmissão sinais FM.....	27	-	-	-	-	27	-	-	96.601,32	58.431,32	27	-
- Gerenciamento do pessoal.....	28	-	-	-	-	28	-	-	-	-	28	41.111,32
- Gerenciamento dos materiais.....	29	-	-	-	-	29	-	-	-	-	29	11.270,92
- Gerenciamento do patrimônio.....	30	-	-	-	-	30	-	-	-	-	30	20.034,95
- Contabilidade.....	31	-	-	-	-	31	-	-	-	-	31	11.854,00
- Captação de clientes.....	32	-	-	-	-	32	-	-	-	-	32	-
- Controle dos contratos.....	33	-	-	-	-	33	-	-	-	-	33	-
- Administração dos patrocinadores.....	34	-	-	-	-	34	-	-	-	-	34	-
- Gerenciamento de pesquisas, análises.....	35	-	-	-	-	35	-	-	-	-	35	-
- Gerenciamento de crédito e cobrança.....	36	-	-	-	-	36	-	-	-	-	36	-

Reconhecidas e identificadas as transações desenvolvidas no interior dos Centros de Responsabilidade, cumpre então determinar o motivo gerador destas atividades. Atendendo ao Princípio da Causalidade, este "motivo gerador" será eleito como "indutor de custos".

No caso que estamos tratando, localizamos as Atividades e Indutores apresentados no Quadro 4 e no Quadro 5.

A Determinação dos Centros de Reagrupamento e o Cálculo do Custo Unitário dos Indutores

Os Centros de Reagrupamento dos Custos são uma singularidade do Sistema de Custeamento Baseado em Atividades.

O objetivo da redistribuição dos custos das diversas atividades entre os Centros de Reagrupamento é evidenciar as relações de causalidade que existem no interior da empresa, deste modo melhorando sua representação no modelo utilizado como base para o cálculo dos custos.

Estamos propensos a acreditar que, em um grande número de casos, e

especialmente quando os Centros de Custos são delimitados pelo critério da Supervisão Independente, cada Centro de Responsabilidade se equipara e equivale a um Departamento ou Seção indicada no Organograma Funcional da Empresa. E, dentro desta ótica, os Centros de Reagrupamento corresponderiam aos "Grupos Funcionais Homogêneos".

Quando se procede à pesquisa para determinar o indutor de custos adequado para cada tipo de atividade, é fato bastante comum se constatar que algumas atividades, disseminadas por diversos Centros de Responsabilidade, obedecem ao mesmo indutor. No exemplo apresentado por Mevellec (1991), o número de lotes fabricados explicava a atividade "ordenamento" e, da mesma forma, a atividade "controlar a qualidade" também obedecia ao mesmo indutor, devido à existência de um controle por lote fabricado. Conseqüentemente, justificava o referido autor, estas duas atividades poderiam ser reagrupadas dentro de um mesmo Centro de Reagrupamento.

O número de centros de reagrupamento irá depender da exatidão procurada e da complexidade da organização que se pretende representar. No caso específico que estamos desenvolvendo, foram criados os "Centros de Reagrupamento" apresentados no Quadro 6.

A Determinação do Custo Final dos Portadores

Realizada a operação de reagrupamento dos custos e medido o volume dos indutores, estávamos habilitados a proceder ao cálculo do custo médio unitário de cada indutor. Conforme se pode observar da análise dos dados apresentados nos Quadros 5 e 6, o procedimento de cálculo é bastante semelhante ao anteriormente adotado no Método do Mapa de Localização de Custos (ou das Seções Homogêneas), para se determinar o Custo Unitário das Unidades de Obra. Entretanto, uma análise mais atenta logo irá constatar algumas profundas diferenças em sua obtenção, tais como a ausência da distinção entre Centros de Custos Auxiliares e Principais, eliminação dos rateios e redistribuições.

Entretanto, a mais importante diferença entre os dois enfoques de custeamento reside no fato de que agora, no Custeamento Baseado em Atividades, um Centro de Regrupamento poderá ter duas ou mais Unidades de Obra, isto é, vários tipos de atividades, cada qual com seu particular indutor.

Nas aplicações do Sistema de Custeamento Baseado em Atividades em indústrias de transformação, costuma-se destacar que o objetivo final do custeio deixa de ser o produto terminado, passando a ser constituído pelos subconjuntos e montagens componentes. Dentro deste procedimento, o custo global de cada submontagem será referenciado ao volume fabricado para se obter o custo unitário, e este último será a seguir imputado na submontagem de ordem mais elevada para, em continuação, tal valor ser atribuído ao custo do produto final. Entretanto, no caso em estudo, inexistia tal tipo de problema, e o custo médio unitário de cada Portador de Custos (os Programas Radiofônicos) pode ser calculado de maneira idêntica àquela que havia sido utilizada no Método das Seções Homogêneas.

O Quadro 7 apresenta um Boletim de Custos, calculado pelo Sistema de Custeamento Baseado em Atividades.

Poderíamos simplesmente ter recalculado os custos do mesmo programa que exemplificamos no enfoque do Método das Seções Homogêneas (Quadro 3). Contudo, optamos por apresentar agora um outro Portador de Custos, de elaboração mais complexa, por entendermos que tal procedimento permite uma melhor comparação entre os dois sistemas de custeamento.

Quadro 5. Atividades e Indutores.

Tipo de Transação	DENOMINAÇÃO DA ATIVIDADE	Centros de Responsabilidade onde ocorreu	INDUTOR DE CUSTOS	Custo Total da Atividade	Volume do Indutor	Custo Unitário do indutor (E/F)
A	B	C	D	E	F	G
Logística	Acesso às instalações	07 1001 SERG	O ingresso na empresa	1.538,90	1.532	1,0045
Logística	Comodidades e higiene	08 1001 SERG	A permanência dentro da empresa	5.843,95	9.750	0,5994
Controle	Segurança patrimonial	09 1001 SERG	O valor dos bens patrimoniais [*]	7.995,95	29.996	0,1000
Mudança	Organização e métodos	10 1002 APES	O relatório técnico	1.774,60	592	2,9976
Controle	Seleção e treinamento de funcionários	11 1002 APES	A admissão de funcionários	2.530,45	30	84,3483
Controle	Assistência aos funcionários	12 1002 APES	A hora-de-trabalho-direto	12.124,46	9.760	1,2422
Balancamento	Recebimentos	13 1003 AMAT	A recepção de materiais	1.857,29	758	2,4502
Balancamento	Gestão dos estoques	14 1003 AMAT	O valor dos estoques [*]	4.673,25	46.735	0,1000
Balancamento	Distribuição de materiais	15 1003 AMAT	A requisição de materiais	9.669,20	3.500	2,7626
Balancamento	Controle dos materiais distribuídos	16 1003 AMAT	A requisição de materiais	9.996,01	3.500	2,8417
Logística	Transporte de pessoal	17 1004 VEIC	A quilometragem	3.497,40	1.250	2,7979
Logística	Transporte de materiais	18 1004 VEIC	A quilometragem	2.331,68	275	8,4791
Logística	Transmissões externas	19 1004 VEIC	A quilometragem	10.825,20	63	171,8285
Controle	Seleção de materiais	20 2001 & 2002	A ordem de produção	28.553,47	105	271,9378
Logística	Organização de textos	21 2001 & 2002	A ordem de produção	28.171,26	105	268,2977
Logística	Montagem dos programas	22 2001-2002-2003	A hora-de-trabalho-direto	105.021,42	903	116,3028
Logística	Mixagem e arte final	23 2103 REDA	A hora-de-trabalho-direto	108.479,64	306	357,7766
Logística	Gravação dos textos	24 2103 REDA	A hora-de-trabalho-direto	11.773,35	407	28,9277
Controle	Monitoramento	25 2104 ESTU	A hora-de-transmissão	26.124,96	720	36,2847
Logística	Transmissão sinais AM	26 2104 & 2105	A irradiação AM	219.337,86	540	406,1812
Logística	Transmissão sinais FM	27 2104 & 2105	A irradiação FM	155.032,84	720	215,3220
Balancamento	Gerenciamento do pessoal	28 3101 ACER	O valor da folha de pagamento [*]	41.111,32	411.113	0,1000
Balancamento	Gerenciamento das matérias	29 3101 ACER	O valor dos estoques [*]	11.270,92	112.709	0,1000
Balancamento	Gerenciamento do patrimônio	30 3101 ACER	O valor dos bens patrimoniais [*]	20.034,55	200.346	0,1000
Balancamento	Contabilizações	31 3101 & 3102	O lançamento contábil	55.192,20	200.703	0,2749
Balancamento	Captação de clientes	32 3102 ACOM	O número de contratos	104.172,44	328	317,5960
Balancamento	Controle dos contratos	33 3102 ACOM	O número de retransmissões	71.332,84	7.200	10,2244
Mudança	Administração dos patrocinadores	34 3102 ACOM	O número de entrevistas	48.441,59	405	119,6060
Balancamento	Gerenciamento de pequenas análises	35 3102 ACOM	O número de pedidos	16.532,10	3.874	4,2674
Mudança	Gerenciamento de crédito e cobrança	36 3102 ACOM	O número de faturas emitidas	23.535,09	1.635	14,3945

[*] - Os indutores assinalados são "falsos indutores". Eles foram utilizados para distribuir entre os portadores finais os custos daquelas atividades para as quais não foi possível estabelecer um indutor satisfatório, e que fosse facilmente quantificável.

Quadro 6. Centros de Reagrupamento.

Centros de Responsabilidade reagrupados	A	1001 Serviços Gerais	1002 Administração Pessoal	1003 Administração Materiais	1004 Veículos	2101 Arquivos	2102 Discoteca	2103 Redação	2104 Estúdios	3011 Administração	4022 Administração Comercial
SOCIEDADE RÁDIO CULTURA BOCA DO MONTE	TOTAL DA EMPRESA	CENTROS DE REAGRUPAMENTO									
		10.001 Comodidades	10.002 Gestão do pessoal	10.003 Gestão de materiais	10.004 Transportes	20.012 Recursos técnicos	20.013 Preparação programas	20.015 Emissão	30.111 Administração interna	30.222 Administração mercadológica	
CUSTOS REAGRUPADOS NOS CENTROS	1.152.378,19	C	15.378,80	16.431,51	25.795,75	16.654,28	127.506,79	155.492,35	400.495,66	84.270,79	310.352,26
ATIVIDADES:											
- Acesso às instalações	07	1.538,90	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Comodidades e higiene	08	5.843,95	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Segurança patrimonial	09	7.995,95	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Organização e métodos	10	-	1.774,60	-	-	-	-	-	-	-	-
- Seleção e treinamento de novas funções	11	-	2.530,45	-	-	-	-	-	-	-	-
- Assistência aos funcionários	12	-	12.124,46	-	-	-	-	-	-	-	-
- Recebimentos	13	-	-	1.857,29	-	-	-	-	-	-	-
- Gestão dos estoques	14	-	-	4.673,25	-	-	-	-	-	-	-
- Distribuição de materiais	15	-	-	9.669,20	-	-	-	-	-	-	-
- Controle dos materiais distribuídos	16	-	-	9.996,01	-	-	-	-	-	-	-
- Transporte de pessoal	17	-	-	-	3.497,40	-	-	-	-	-	-
- Transporte de materiais	18	-	-	-	2.331,68	-	-	-	-	-	-
- Transmissões externas	19	-	-	-	10.825,20	-	-	-	-	-	-
- Seleção de materiais	20	-	-	-	-	28.553,47	-	-	-	-	-
- Organização de textos	21	-	-	-	-	28.171,26	-	-	-	-	-
- Montagem dos programas	22	-	-	-	-	70.782,05	34.239,36	-	-	-	-
- Mixagem e arte final	23	-	-	-	-	-	109.479,64	-	-	-	-
- Gravação dos textos	24	-	-	-	-	-	11.773,35	-	-	-	-
- Monitoramento	25	-	-	-	-	-	-	26.124,96	-	-	-
- Transmissão sinais AM	26	-	-	-	-	-	-	219.337,86	-	-	-
- Transmissão sinais FM	27	-	-	-	-	-	-	155.032,84	-	-	-
- Gerenciamento do pessoal	28	-	-	-	-	-	-	-	41.111,32	-	-
- Gerenciamento das matérias	29	-	-	-	-	-	-	-	11.270,92	-	-
- Gerenciamento do patrimônio	30	-	-	-	-	-	-	-	20.034,55	-	-
- Contabilizações	31	-	-	-	-	-	-	-	11.854,00	43.338,20	-
- Captação de clientes	32	-	-	-	-	-	-	-	-	104.172,44	-
- Controle dos contratos	33	-	-	-	-	-	-	-	-	74.332,84	-
- Administração dos patrocinadores	34	-	-	-	-	-	-	-	-	48.441,59	-
- Gerenciamento de pequenas análises	35	-	-	-	-	-	-	-	-	16.532,10	-
- Gerenciamento de crédito e cobrança	36	-	-	-	-	-	-	-	-	23.535,09	-

NOTAS FINAIS E CONCLUSÃO

Percebe-se, desde uma primeira comparação entre os dois Boletins de Custos (Quadros 3 e 7), que o Custeamento Baseado em Atividades permite evidenciar os custos decorrentes da complexidade de um Portador de Custos. Se tivéssemos adotado o custeamento tradicional para o programa "Campeonato Nacional de Esgrima", os custos ocasionados e/ou conseqüentes do curto período de vida (permanência no ar) do programa, os maiores esforços solicitados da Administração, a movimentação dos setores de apoio (agora tratados de forma equânime com os departamentos principais), etc., passariam despercebidos.

No cálculo dos custos do programa "Clássicos na Praça", o custo próprio de uma hora de transmissão foi estimado em R\$ 337,32 (o programa ocupa o canal de transmissão 100 horas mensais, em média). E se houvésssemos utilizado novamente o Método das Seções Homogêneas para o "Campeonato Nacional de Esgrima", o custo de uma hora de transmissão certamente ficaria próximo deste valor.

Entretanto, o Custeamento Baseado em Atividades indica que o Custo Próprio (os especialistas na técnica ABC preferem a denominação "Custo-Meta") de uma hora de transmissão do "Campeonato Nacional de Esgrima" será de R\$ 784,53 (o programa ficará 14 horas "no ar"). Esta diferença no custo da hora de transmissão se explica pela atenção que o Custeamento Baseado em Atividades dispensou às singularidades do programa, e uma apropriação mais criteriosa dos Custos Administrativos, que estão sendo imputados ao programa em proporção aos esforços dispensados pelos administradores a esse Portador de Custos, e não mais como um simples percentual ao Custo de Produção.

É óbvio que tais discrepâncias se manifestam em duplo sentido e que, se calculássemos pelo Método ABC os custos de programas mais simples e com longa duração, eles apresentariam custos bem mais baixos que os indicados na abordagem do Mapa de Localização de Custos (ou das Seções Homogêneas).

Esta é a grande vantagem do Custeamento Baseado em Atividade: evidenciar os custos de complexidade, evitando que produtos (ou serviços) fabricados em pequenos lotes (ou prestados para um pequeno grupo de clientes) tenham seus custos beneficiados, em detrimento dos produtos e serviços padronizados, produzidos e/ou prestados repetitivamente e em grande volume.

Quadro 7. Boletim de Custos.

SOCIEDADE RÁDIO CULTURA BOCA DO MONTE		Boletim de Custos n° 381/94	Canal de Transmissão Amplitude Modulada	Data do cálculo: 19.OUT.1994
Linha de Programação Esportiva	Denominação progra- mada Campeonato Nacional de Esgrima	Patrocinador: Calçados Boldo S/A	Agenciador: BIAZUS PUBLICIDADE	Duração do contrato: 01.SET.95 a 31.SET.95
Horários de apresentação		Pontuação IBOPE	Base de cálculo dos custos:	Calculista:
Dias da semana: 4 ^{as} feiras e sábados	Horários 20:30 as 22:15	0,85 (JUN.94)	Mês	Daiva Bertioga

DETALHAMENTO DOS CUSTOS					
CENTROS DE REAGRUPAMENTO E ATIVIDADES		Indutor de custos utilizado:	Volume de IC aplicado:	Custo unitário do indutor:	Valor R\$ [D x E]
A	B	C	D	E	F
10001	SERVIÇOS GERAIS 10.001-01 - Acesso às instalações 10.001-03 - Segurança patrimonial	Ingresso na empresa Valor bens patrim.	213 223	1,0045 0,1000	213,95 222,95
10002	GERÊNCIA DO PESSOAL 10.002-01 - Organização & Métodos 10.002-03 - Assistência aos funcionários	Relatórios técnicos Hora-trabalho-dir.	12 33	2,9976 1,2422	35,97 40,99
10003	ADMINISTRAÇÃO DE MATERIAIS 10.003-01 - Gerência dos materiais 10.003-03 - Distribuição de materiais	Valor dos estoques Requisição maters.	136 78	0,1000 2,7626	13,60 215,48
10004	TRANSPORTES 10.004-01 - Transporte de pessoal	Quilometragem	120	2,7979	335,74
20012	RECURSOS TÉCNICOS 20.012-03 - Montagem dos programas	Hora-trabalho-dir.	11	116,3028	1.279,33
20045	EMISSÃO 20.045-01 - Monitoramento 20.045-02 - Transmissão de sinais AM	Hora de transmissão Hora de transmissão	15 15	36,2847 406,1812	544,27 6.092,71
30111	ADMINISTRAÇÃO INTERNA 30.111-01 - Gerenciamento do pessoal 30.111-04 - Contabilizações	Valor da folha Lançtos. contábeis	400 96	0,10 0,2749	40,00 26,39
30222	ADMINISTRAÇÃO MERCADOLÓGICA 30.222-01 - Captação de clientes 30.222-02 - Controle dos contratos 30.222-03 - Administração dos patrocinadores 30.222-05 - Gerenciamento de cred. & cobranças	Nº de contratos Nº de retransmis. Nº de entrevistas Nº faturas emitidas	1 15 12 1	317,598 10,324 119,609 14,3945	317,60 154,86 1.435,30 14,39
CUSTO PRÓPRIO (ou CUSTO-META) para manutenção do programa durante um mês)				E	10.983,53
CUSTOS ESPECIAIS DE VENDA E MARGEM DE LUCRO Comissão da Agenciadora (20%) + Outros Custos Especiais de Venda (2,5%) = 22,5% do valor da fatura Percentagem para Formação de Lucro, 10%					
VALOR DA FATURA MENSAL				[E/(1-0,325)]	K 16.271,89

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BERLINER, C. & BRIMSON, J. Cost management for todays advanced manufacturing. *Harvard Business Review*, 1988.
- BORNIA, Cesar Antonio. Considerações sobre o Custeio por Atividades. In: II Congresso Internacional de Custos (Trabajos presentados para su estudio). Asuncion (Paraguay), Sep. 1991.
- COOPER, Robin. The rise of Activity Based Costing. *Journal of Cost Management*. Winter, 1988; Spring, 1989; Fall, 1989.
- COOPER, Robin & KAPKAN, R. S. How cost accounting distorts products costs.

Management Accounting, Apr. 1988.

COOPER, Robin & KAPKAN, R. S. Measure costs right; make the right decision. *Harvard Business Review*, sep./oct. 1988.

EVRAERT, S. & MEVELLEC, Pierre. Calcul des couts: il faut dépasser les methodes traditionnelles. *Revue Francaise de Gestion*, mars-avril, 1990.

EVRAERT, S. & MEVELLEC, Pierre. Pourquoi il faut modifier le calcul des couts. *Revue Francaise de Gestion*, mars-avril, 1990.

FERNANDES FERNANDES, Antonio. Influencia del concepto de seccion en la evolución de la Contabilidad de Costes. In: XI *Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos*. Mar del Plata, 21-24 Sep. 1988.

HUMBLE, John. *Como Melhorar os Resultados de sua Empresa*. São Paulo, Editora do Management Center do Brasil. 1965.

KAPLAN, Robert S. Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial research. *The Accounting Review*, Oct. 1983.

LORINO, P. *L Economiste et le Manager*. Ed. La Decouverte, 1990.

MEVELLEC, Pierre. Cout complet à base d'activites: - une étude comparative. *Revue Française de Comptabilité*. Paris, Oct. 1991.

MEVELLEC, Pierre & EVRAERT, S. Les couts a base d' activites: a paraitre. *Revue Francaise de Gestion*, 1990.

MILLER, J. G. & VOLLMANN, T. E. The hidden factory. *Harvard Business Review*. sep./oct. 1985.

VAZQUEZ, Juan Carlos. Porque y Como "Centrolizar" el Area Fabril. In: I *Congreso Internacional de Costos* (Trabajos presentados). Parana, Argentina, 24-28 Sep. 1987.

YAMAMOTO, Koji. Target Cost Management with Activity Based Costing: - An Extension of ABC. *Keizai Kenkyu* (Revista de Estudos Contábeis). Osaka, Faculdade de Economia da Universidade Municipal de Osaka, v. 39(1), nº 163, p. 41-68, Dez. 1993.