

Custeio ABC aplicado na análise dos custos do departamento de recursos humanos de uma cooperativa agroindustrial

Vilmar Oenning (UNOCHAPECO) - oenning@unochapeco.edu.br

Roseli Fátima Battistoni Fatima Battistoni (Unochapeco) - roseli@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni (FURB) - sady@unochapeco.edu.br

Silvana Dalmutt Kruger (UFSC/Unochapecó) - silvanak@unochapeco.edu.br

Sérgio Murilo Petri (UFSC) - sergio@deps.ufsc.br

Resumo:

O estudo tem como objetivo geral identificar os custos por atividades no departamento de recursos humanos de uma cooperativa agroindustrial, por meio dos critérios do custeio ABC, visando contribuir no desenvolvimento de uma política de apuração de custos voltada à gestão da admissão, manutenção e desligamento de colaboradores da entidade estudada. Metodologicamente a pesquisa se caracteriza como um estudo de caso, com abordagem exploratória e análise quantitativa dos resultados. A análise ponderou inicialmente as atividades dos setores de recrutamento e seleção, administração de pessoal, treinamento e desenvolvimento, medicina e segurança do trabalho e gerência de departamento de pessoal, que compõem o departamento de recursos humanos. As atividades envolvem desde o recrutamento, admissão, capacitação, rotinas quanto à folha de pagamento de salários e encargos, até o processo de demissão, identificando as horas consumidas por cada atividade destes setores e os custos por direcionadores de atividades. Os resultados identificam por meio do método ABC o consumo de horas em cada atividade do departamento de recursos humanos, evidenciando o custo de cada admissão em R\$ 286,16 e para cada demissão em R\$ 390,58. Observou-se que no período temporal da análise, a cooperativa admitiu 585 funcionários e incorreu em um custo total de R\$ 167.403,60. No mesmo período, 385 funcionários foram demitidos, gerando custos de R\$ 150.369,45. De modo geral, os resultados demonstram que o sistema ABC também pode contribuir com a gestão de custos por atividade do departamento de recursos humanos das organizações.

Palavras-chave: *Custeio ABC. Custeio por atividades. Recursos humanos.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Custeio ABC aplicado na análise dos custos do departamento de recursos humanos de uma cooperativa agroindustrial

RESUMO

O estudo tem como objetivo geral identificar os custos por atividades no departamento de recursos humanos de uma cooperativa agroindustrial, por meio dos critérios do custeio ABC, visando contribuir no desenvolvimento de uma política de apuração de custos voltada à gestão da admissão, manutenção e desligamento de colaboradores da entidade estudada. Metodologicamente a pesquisa se caracteriza como um estudo de caso, com abordagem exploratória e análise quantitativa dos resultados. A análise ponderou inicialmente as atividades dos setores de recrutamento e seleção, administração de pessoal, treinamento e desenvolvimento, medicina e segurança do trabalho e gerência de departamento de pessoal, que compõem o departamento de recursos humanos. As atividades envolvem desde o recrutamento, admissão, capacitação, rotinas quanto à folha de pagamento de salários e encargos, até o processo de demissão, identificando as horas consumidas por cada atividade destes setores e os custos por direcionadores de atividades. Os resultados identificam por meio do método ABC o consumo de horas em cada atividade do departamento de recursos humanos, evidenciando o custo de cada admissão em R\$ 286,16 e para cada demissão em R\$ 390,58. Observou-se que no período temporal da análise, a cooperativa admitiu 585 funcionários e incorreu em um custo total de R\$ 167.403,60. No mesmo período, 385 funcionários foram demitidos, gerando custos de R\$ 150.369,45. De modo geral, os resultados demonstram que o sistema ABC também pode contribuir com a gestão de custos por atividade do departamento de recursos humanos das organizações.

Palavras-chave: Custeio ABC. Custeio por atividades. Recursos humanos.

Área temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 INTRODUÇÃO

Considerando o cenário competitivo e globalizado, os avanços tecnológicos, a concorrência acirrada dos concorrentes e as exigências do mercado consumidor, as organizações têm buscado por alternativas que contribuam na minimização de custos e na eficiência dos processos de produção (IANNI, 2002; LÉVY, 2001). Neste sentido a análise e gestão dos custos torna-se um diferencial competitivo, que permite a mensuração da rentabilidade dos produtos e serviços, contribui na fixação de preços, na redução de custos e na eliminação de desperdícios dos processos e das atividades (BORNIA, 2002).

O custeio baseado em atividades (ABC) surgiu da necessidade do aprimoramento da apuração de custos das atividades organizacionais, considerando o pressuposto de que é o conjunto das atividades organizacionais que consomem os recursos disponíveis e que, ao serem executadas, dão origem aos produtos. Dessa forma, ao identificar-se o custo de um produto, pode-se também identificar o custo da estrutura de atividades que esse produto consome (BEZERRA et al., 2007).

Raupp e De Sousa (2013) evidenciam que o custeio ABC considera que são as atividades operacionais que consomem os recursos disponíveis, dando origem aos produtos. Neste sentido o custeio ABC se adapta e contribui no processo decisório, especialmente daqueles empreendimentos ou setores onde os custos fixos são elevados, tendo em vista que o custeio ABC considera os gastos fixos mediante o rastreamento de suas causas, ou seja, relaciona os custos às atividades, não se limitando ao custeio dos produtos, mas também às

tarefas e demais atividades relacionadas aos processos que consomem recursos (MIRANDA et al., 2007).

De acordo com Duduche (2012) o custeio ABC reduz a arbitrariedade na alocação dos custos aos produtos ou processos, porque busca direcionar os custos para as atividades por meio de rastreamento, permitindo a análise entre a execução das tarefas e o consumo dos recursos organizacionais.

No entanto, para identificar ou rastrear os custos por atividades, torna-se necessário elencar todas as etapas ou atividades que a empresa efetua no processo de fabricação, verificar os recursos consumidos e direcionar os custos para essas atividades e delas para os produtos. Dessa forma, o custeio ABC possibilita aos gestores identificar quais as atividades da empresa consomem de forma mais significativa seus recursos, contribuindo com o processo de tomada de decisão (VICECONTI; NEVES; 2000).

Estudos anteriores evidenciam a utilização e aplicação do custeio ABC em distintos ambientes organizacionais: a pesquisa de Bezerra et al. (2007) utilizou o ABC para custear os serviços de uma instituição financeira; Miranda et al. (2007) aplicou o custeio ABC em hospitais universitários; Carmo e Silva (2011) investigaram o método aplicado aos serviços educacionais; Duduche et al. (2011) utilizou o ABC para mensurar os serviços de hotelaria; Santana, Colauto e Carrieri (2012) observaram a aplicação numa entidade do setor elétrico; e Oliveira e Oliveira Júnior (2013) utilizaram em serviços contábeis. De modo geral, as pesquisas demonstram que o custeio ABC pode ser utilizado em diferentes contextos, contribuindo na identificação dos custos por atividades e na análise do desempenho e dos resultados por produto ou serviços.

Relacionando a aplicação do custeio ABC para identificar os custos por atividades do departamento de recursos humanos, observa-se que a partir da identificação das tarefas é possível relacionar os custos com as atividades, permitindo evidenciar aquelas que consomem maior tempo e recursos da organização, visando contribuir com a análise e redução de custos.

Dessa forma, pretende-se investigar a pertinência da utilização custeio ABC na apuração dos custos do departamento de recursos humanos de uma Cooperativa Agropecuária do Município de Chapecó-SC. O departamento de recursos humanos tem uma função relevante nas organizações, constituindo-se em um setor específico para tratar de questões sobre recrutamento e seleção, admissão, folha de pagamento e demissão. Contudo, também gera custos e despesas organizacionais.

A partir desse contexto surge a problemática da pesquisa: **Como o custeio ABC pode contribuir na apuração dos custos na área de recursos humanos voltada para a gestão de admissão, manutenção e desligamento de colaboradores em uma cooperativa agroindustrial?** O objetivo do estudo é identificar os custos por atividades no departamento de recursos humanos de uma cooperativa agroindustrial, por meio dos critérios do custeio ABC.

O estudo se justifica pela relevância das atividades desempenhadas pelo departamento de recursos humanos, desde o recrutamento, seleção, treinamento, contratação, até a demissão, todavia tais atividades também geram custos e podem ser observadas sob o enfoque do gerenciamento de custos, ponderando que também consomem recursos das organizações.

A contribuição teórica do estudo reside nas evidências apresentadas quanto à aderência do método ABC na gestão das rotinas do departamento de recursos, ampliando o espectro de resultados empíricos sobre a utilização da abordagem.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Esta seção apresenta a contextualização da aplicabilidade do custeio ABC e suas diferenças em relação a outros modelos, além de estudos anteriores relacionados à utilização do ABC em outras organizações e processos.

2.1 Custeio Baseado em Atividades - ABC

O surgimento do *Activity Based Costs*, ou custeio baseado em atividades - ABC foi motivado pela evolução da economia e da imprecisão do sistema de custeio tradicional, considerando a necessidade da mensuração e controle dos custos indiretos, redução da mão de obra direta, mudanças tecnológicas, crescimento na diversidade de produtos e serviços, exigindo das empresas a busca por alternativas no acompanhamento e minimização de custos excedentes (CARMO; SILVA, 2011).

Oliveira e Perez Júnior (2000, p. 165) argumentam que “o custeio baseado em atividade (ABC - Activity Based Costing) é uma metodologia que surgiu como instrumento da análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

Raupp e De Sousa (2013) contextualizam que o custeio ABC nasceu sob o pressuposto que são as atividades operacionais que consomem os recursos disponíveis, dando origem aos produtos. Logo, ao identificar o custo de um produto, será possível identificar o custo da estrutura das atividades que esse produto consome. Dessa forma, na execução das atividades identifica-se o consumo dos recursos, ou seja, o custo dos produtos sob o enfoque do ABC.

O método ABC, segundo Hansen e Mowen (2000), é elemento chave para a gestão das empresas, pois identifica os gastos de diversas atividades e têm a capacidade de medir o consumo de atividades por produtos em níveis de unidades dentro ou fora dos limites físicos de um determinado setor ou departamento. A partir do momento que se identificam as atividades, busca-se conhecer os recursos consumidos no período, permitindo a gestão de gargalos ou a melhoria da eficiência dos processos. No contexto das atividades organizacionais, Nakagawa (2001) define-as como um processo que combina pessoas, tecnologias, materiais, métodos e o ambiente.

Martins (2010) salienta que uma das grandes vantagens do ABC frente a outros sistemas de apuração de custos é que ele possibilita o custeamento dos processos internos das organizações, ou seja, não se restringe apenas ao custo dos produtos, ao resultado ou a continuidade, mas preocupa-se com o conjunto de atividades que consomem os recursos gerados.

Para Passarelli e Bomfim (2004), o principal objetivo do sistema de custeio ABC é o detalhamento criterioso dos gastos indiretos alocados num bem ou serviço que é produzido pela empresa, contribuindo para um controle mais efetivo dos gastos e melhor suporte na tomada de decisões. O custeio baseado em atividade parte do princípio de que todos os custos incorridos ocorrem na execução de atividades (tais como: contratar mão de obra, comprar matéria prima, pagar salários e fornecedores, transportar mercadorias, faturar receber, etc.).

No custeio ABC, o objetivo é rastrear quais as atividades da empresa que estão consumindo de forma mais significativa seus recursos. Aos custos são direcionados para essas atividades e destas para os bens fabricados. O rastreamento de custos que está implícito no método de custeio ABC é um processo muito mais complexo e sofisticado do que o simples rateio [...], é necessário elencar as atividades que a empresa efetua no processo de fabricação, verificar quais os recursos que estão sendo consumidos por elas, direcionar os custos para essas atividades e delas para os produtos (VICECONTI; NEVES, 2000, p.129).

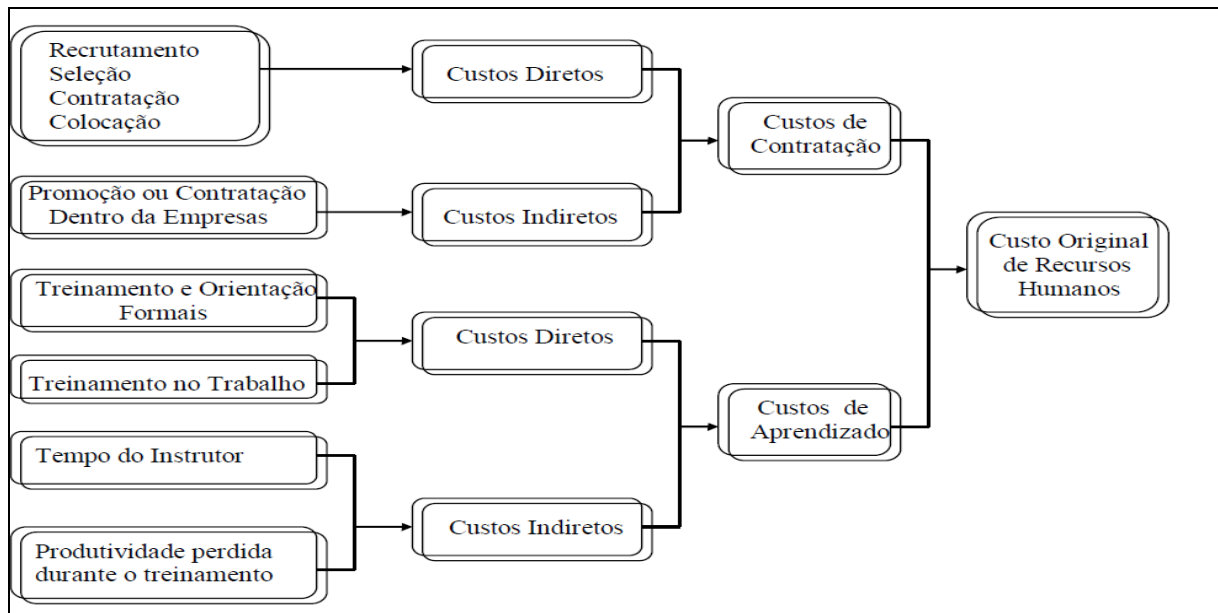
O custeio ABC, segundo Oliveira e Perez Júnior (2000), é determinado por fases de implantação que consideram: (i) identificação das atividades, (ii) atribuição dos custos por atividade, (iii) identificação de direcionadores de custos e de atividades e (iv) atribuição dos custos aos produtos ou departamentos. Parte-se da consideração que para as empresas as

atividades são, de modo geral, um conjunto de tarefas necessárias para o desempenho de bens e serviços.

Bezerra et al. (2007) argumentam que as principais diferenças do ABC em relação a outras metodologias de custeio são: (i) os custos no ABC são concentrados nas atividades; e (ii) os direcionadores de custos utilizados para atribuir os custos das atividades aos produtos possuem uma relação de causa e efeito que explica o porquê do consumo dos recursos. Dessa forma, ao identificar quanto custa um produto, pode-se também identificar quanto custa a estrutura de atividades que esse produto consome.

Duduche (2012) evidencia que o custeio ABC reduz a arbitrariedade na alocação dos custos aos produtos ou processos, porque busca direcionar os custos às atividades por meio de rastreamento. Os direcionadores de custos são a distinção deste modelo, bem como, a escolha pertinente dos direcionadores de recursos às atividades e dos direcionadores de atividades aos produtos, torna-se fator determinante para a alocação dos custos.

No contexto das atividades organizacionais, o departamento de recursos humanos também possui atividades que consomem recursos. Pacheco (1996) apresenta um organograma modelo para apurar o custo original para a área de recursos humanos, conforme a Figura 1.



Fonte: Pacheco (1996, p. 75)

Figura 1 - Modelo de custo original em Recursos Humanos

Conforme a Figura 1, os custos do departamento de recursos humanos envolvem atividades desde o processo de recrutamento e seleção de pessoal, o processo de capacitação e treinamento, bem como, as demais atividades de rotina deste setor que consomem o tempo das pessoas do setor de recursos humanos.

Dessa forma, o custeio ABC fornece aos diversos usuários a possibilidade de identificar as atividades relevantes (produtos, serviços, processos), consequentemente contribuiu com o processo de tomada de decisões, especialmente para a eliminação de custos na busca pela maximização de resultados (BORNIA, 2002).

2.2 Estudos correlatos à temática

Pesquisas anteriores evidenciam a aplicação e utilização do custeio ABC em diferentes ambientes organizacionais, contribuindo com a identificação dos custos por atividades desenvolvidas e na gestão dos resultados, conforme é possível constatar junto aos estudos

correlatos de Bezerra et al. (2007); Miranda et al. (2007); Carmo e Silva (2011); Duduche et al. (2011); Santana, Colauto e Carrieri (2012), Oliveira e Oliveira Júnior (2013), discutidos a seguir.

Bezerra et al. (2007) utiliza o custeio ABC em uma instituição financeira, descrevendo como o ABC pode ser utilizado por empresas de serviços, especialmente instituições financeiras, como sistema para custear as diferentes formas de consumo de recursos. Os resultados evidenciam que o método ABC se adapta também às características da referida empresa de serviços. Constatam que a maioria dos custos são fixos no curto prazo, compostos por atividades indiretas e apenas uma pequena parcela é diretamente relacionada aos produtos ou clientes. Dessa forma, o estudo indica que o ABC apresenta-se como metodologia benéfica para a análise dos custos dos serviços, tendo em vista que permite individualizar os custos incorridos para satisfazer clientes, ao contrário do custeio tradicional.

O estudo de Miranda et al. (2007), teve por objetivo conhecer e comparar os resultados da utilização do Custeio ABC nos hospitais universitários de ensino brasileiros, a partir de pesquisas realizadas nas maiores empresas brasileiras pelos autores: Khoury (1999), Beuren e Roedel (2002) e Azevedo, Santos e Pamplona (2004). A amostra do estudo é composta por 34 hospitais universitários. Os resultados evidenciam que as principais razões motivadoras dos hospitais para a adoção do custeio ABC são: o discernimento das causas do aumento ou da redução de custos, além da melhor acurácia dos para precificação. Todavia, observaram que somente 15% da amostra utilizam o ABC e outros 44% possuem interesse na abordagem. Entre os motivos da não utilização do sistema ABC é indicada sua complexidade ou o fato do sistema de custos existente atender às necessidades dos gestores. Porém, a justificativa também aparece como o motivo principal da utilização do ABC, quando os respondentes evidenciam que os atuais sistemas hospitalares oferecem poucas informações úteis à gestão. Os autores ainda salientam que pelo fato do ABC ser mais complexo, analisa detalhes ignorados por outras metodologias.

A pesquisa de Carmo e Silva (2011) verificou a adequação do custeio ABC para ser aplicado na mensuração dos custos educacionais no Colégio Militar do Rio de Janeiro. Os autores indicam que o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) não evidencia os custos de cada atividade aos gestores públicos. Os resultados do estudo demonstram que a adoção do ABC permitiu identificar quanto custa cada atividade dos recursos consumidos pelo órgão público, bem como, a adequação da aplicação do custeio ABC para evidenciar os custos das atividades educacionais e subsidiar a análise dos gastos públicos.

O estudo de Duduche et al. (2011), teve por objetivo descrever as atividades de um hotel e calcular o custo da prestação de serviços à luz do ABC. O estudo de caso demonstra uma análise da composição do custo das diárias e da apropriação dos recursos para as atividades, em seguida são utilizados os direcionadores para formar os custos de determinadas atividades e os custos por acomodação. Os resultados da pesquisa evidenciam os custos das atividades do hotel e parâmetros para as decisões estratégicas relacionadas aos custos dos serviços prestados. Os autores salientam as principais vantagens do ABC para identificar os custos das atividades de um hotel: (i) detalhamento das atividades; (ii) a eliminação de atividades que não agregam valores; (iii) investimentos em treinamentos para os funcionários e ampliações da estrutura; (iv) definição dos responsáveis pelas atividades; e (v) lucratividade dos serviços prestados, contribuindo na redução dos custos das atividades.

Santana, Colauto e Carrieri (2012) identificaram a institucionalização de instrumentos gerenciais relacionados aos métodos de custeio em uma organização brasileira do setor elétrico. A pesquisa foi realizada por meio de questionários estruturados e da análise de conteúdo dos Relatórios Anuais de 1998 a 2008 disponibilizados pela empresa. Os resultados indicam que o custeio ABC encontra-se no estágio semi-institucional e o Custeio Baseado em

Atividade e Tempo (TDABC) encontra-se totalmente institucionalizado na entidade, conforme os critérios de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1999). Ainda, os autores evidenciam que o critério tempo é um fator que exerce forte influência na institucionalização de instrumentos de controle e nas práticas da gestão organizacional.

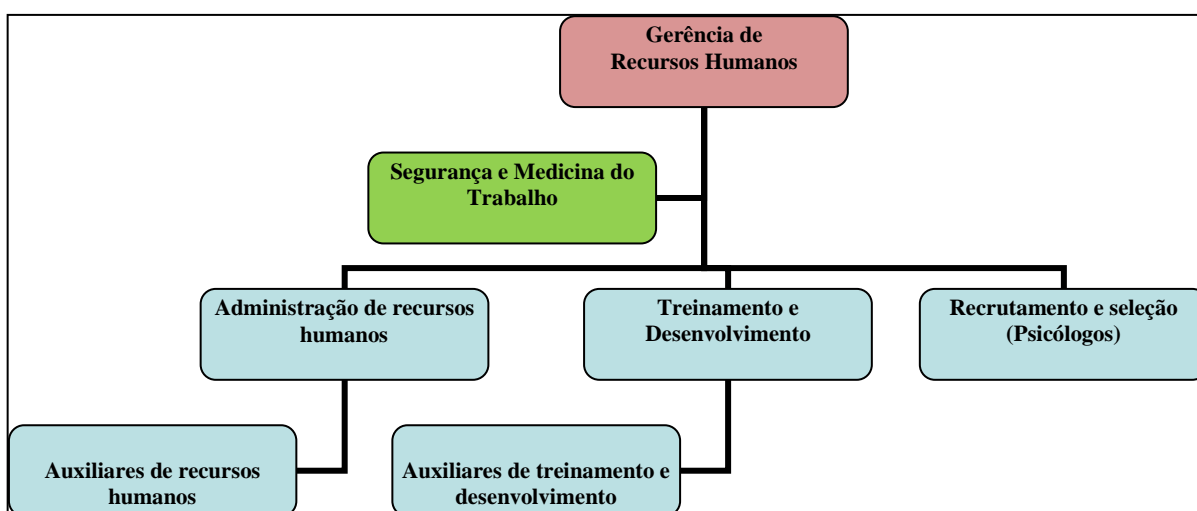
Oliveira e Oliveira Júnior (2013), verificam a aplicabilidade e as vantagens da formação de preços de vendas e dos custos obtidos com a aplicação do método ABC, considerando uma empresa de serviços contábeis situada no interior do estado de São Paulo, como o objeto do estudo de caso. Inicialmente os autores ponderam o fato da empresa não utilizar nenhum método para apuração dos custos. Posteriormente à aplicação do método ABC e a alocação dos custos da empresa às suas atividades, possibilitou identificar os custos por cliente e por ramo de atividades executadas, seguido da evidenciação da lucratividade de cada uma das atividades ou serviços da empresa de serviços contábeis.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa tem como intuito propor uma análise dos fatores que determinam as atividades no processo de recrutamento e seleção, admissão e demissão de colaboradores, tanto no aspecto qualitativo quanto econômico, envolvendo o setor de recursos humanos de uma Cooperativa do Município de Chapecó-SC.

Metodologicamente, a investigação caracteriza-se como pesquisa exploratória, por meio de um estudo de caso com abordagem quantitativa, tendo em vista que a análise busca quantificar valores relacionados aos direcionadores das atividades do departamento de recursos humanos.

O estudo de caso considera uma entidade que atua no segmento agroindustrial há mais de 40 anos, possui cerca de 16 mil famílias associadas, distribuídas em 80 municípios catarinenses e três municípios no Estado do Paraná. O Quadro funcional é composto por 2.573 (empregados diretos). A Figura 2 apresenta o organograma geral dos procedimentos relacionados à operacionalização do setor de recursos humanos da entidade estudada.



Fonte : Dados da pesquisa

Figura 2 - Organograma geral do departamento de recursos humanos

O setor de recursos humanos é composto por 16 funcionários distribuídos entre os subsetores apresentados no organograma. Observa-se na Figura 2 que o departamento de recursos humanos, possui subsetores que executam as atividades relacionadas ao gerenciamento de atividades da área de recursos humanos que envolvem (i) recrutamento e

seleção, (ii) administração de pessoal, (iii) treinamento e desenvolvimento, (iv) segurança e medicina do trabalho.

Os dados referentes aos processos do departamento de recursos humanos da entidade foram coletados por meio de entrevistas não estruturadas, e posteriormente por meio de pesquisa documental, visando identificar o custo de cada atividade, as horas dos direcionadores das atividades e horas efetivamente trabalhadas por setor. Foram analisados cada um dos processos do setor, os documentos e relatórios existentes, observando os processos que envolvem desde a divulgação da vaga de candidatos, seleção, admissão e até o processo final de demissão dos colaboradores. O período temporal da análise considerou os meses de janeiro a agosto de 2013.

Para o desenvolvimento do estudo as atividades de cada um dos setores do departamento de recursos humanos da entidade foram identificadas e mensuradas por custo/hora, visando por meio da metodologia do custeio ABC identificar os custos por atividades do departamento de recursos humanos.

4 RESULTADO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O estudo propõe utilizar o custeio ABC na apuração dos custos do setor de recursos humanos de uma cooperativa agroindustrial, considerando as distintas atividades desenvolvidas desde os processos de recrutamento, seleção, admissão, treinamento, administração de pessoas, até o processo de demissão de colaboradores.

Neste sentido, a seção apresenta os custos de cada um dos subsetores, bem como, a identificação dos direcionadores de atividades e a análise dos custos por hora das atividades desenvolvidas no departamento estudado.

4.1 Identificação e critérios de atribuição dos custos do departamento de recursos humanos e da gerência

Quanto aos custos dos subsetores de recrutamento e seleção, administração de pessoal, treinamento e desenvolvimento, medicina e segurança do trabalho e gerência de departamento de pessoal, considerando que até então não ocorria a devida separação dos custos por setores, identificou-se inicialmente os custos relacionados ao setor e seus subsetores, conforme evidencia a Tabela 1.

Tabela 1 - Atribuição dos valores aos subsetores do departamento de recursos humanos

Subsetores	Salários e encargos	Depreciação	Energia Elétrica, Água, Telefone	Material de expediente	Demais gastos	Total
Recrutamento e Seleção	8.553,84	327,95	90,66	346,80	2.007,46	11.326,71
Administração de Pessoal	24.362,55	1.147,84	317,30	1.213,79	7.026,10	34.067,59
Treinamento e Desenvolvimento	9.916,40	327,95	-	346,80	2.007,46	12.598,61
Gerência Departamento Pessoal	27.779,94	327,95	90,66	346,80	2.007,46	30.552,81
Medicina e Segurança do Trabalho	25.485,92	651,77	115,09	454,72	467,06	27.174,56
Total dos subsetores	96.098,65	2.783,47	613,71	2.708,91	13.515,53	115.720,27

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Após a identificação do montante de custos de cada subsetor, demonstra-se a alocação dos valores da gerência aos departamentos, com o intuito de relacionar as atividades às diversas áreas, para possibilitar posteriormente a distribuição dos custos às atividades de cada subsetor da empresa estudada.

A Tabela 2 apresenta os valores correspondentes aos custos por cada subsetor analisado, bem como inclui alocação da gerência do departamento de recursos humanos aos demais subsetores.

Tabela 2 - Custo por departamento com rateio gerência

Cálculo /Custo Mensal por Departamento					
Rubrica	Recrutamento e Seleção	Administração de Pessoal	Treinamento de Desenvolvimento	Medicina e Segurança do Trabalho	TOTAL
Salários e Encargos	8.553,84	24.362,55	9.916,40	25.485,92	68.318,71
Depreciação	327,95	1.147,84	327,95	651,77	2.455,52
Energia Elétrica, Água, Telefone	90,66	317,30	90,66	115,09	613,71
Material de expediente	346,80	1.213,79	346,80	454,72	2.362,11
Demais gastos	2.007,46	7.026,10	2.007,46	467,06	11.508,07
Rateio da gerência %	7.638,20	9.165,84	4.582,92	6.110,56	27.497,53
Custo total	18.964,91	43.233,43	17.272,19	33.285,12	112.755,65

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

A Tabela 2 demonstra o custo total de cada subsetor do departamento, já com a agregação do custo estimado da gerência. O valor da gerência do departamento de pessoal não está diretamente relacionado às atividades, mas sim ao gerenciamento dos setores, visitas e reuniões sobre estratégias. Os gastos da gerência serão atribuídos aos setores, com base em percentuais apontados, relativos ao tempo despendido ao atendimento de cada setor, sendo 30,00% para administração de pessoal, 25,00% para medicina e segurança do trabalho, 15,00% para treinamento e desenvolvimento, 20,00% para recrutamento e seleção. Os outros 10,00% são destinados para atividades adversas aquelas do departamento, como reuniões e apoio a outros setores.

Identificado o custo total de cada subsetor, iniciou-se a etapa de identificação dos direcionadores e de tempo médio despendido a cada atividade por cada um dos subsetores da entidade pesquisada.

4.2 Cálculo do custo/hora por atividade relacionada ao recrutamento e seleção

Os custos segregados por atividades relacionadas ao subsetor de recrutamento e seleção estão evidenciado na Tabela 3.

Tabela 3 - Cálculo do custo/hora recrutamento e seleção

Atividade	Horas Direc.	Custo das Atividades	Direcionador Custo Atividade	Ocorrência	Custo Ocorrência
Analisar vagas	40	2.107,21	Nº de vagas analisadas	240	8,78
Triagem de Currículos	80	4.214,42	Quanti Selecionados	80	52,68
Contatar/Candidato	80	4.214,42	Contato /Dia da seleção	240	17,56
Teste / Seleção	100	5.268,03	Mensurar e analisar resultados	80	65,85
Entrevista /Individual Candidato	16,67	878,18	Nº de selecionados	80	10,98
Contatar Participante selecionado	3,33	175,43	Quant Selecionados	40	4,39
Marcar exames admissionais	6,67	351,38	Nº de Selecionados a vaga	80	4,39
Entrevistas de desligamentos	10	526,80	Quant de entrevistas	48	10,98
Arquivar documentos pertinentes	20	1.053,61	Diversos	80	13,17
Outras atividades não relacionadas	3,33	175,43			
Tempo /Custo	360	18.964,91			

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

A etapa da mensuração de tempo das atividades é importante no processo da implantação do método de custo ABC. Com base nas informações obtidas, foi possível efetuar o cálculo do custo/hora por atividade, dividindo-se o total dos custos pelo número de horas trabalhadas. Para obter o custo de cada atividade identificou-se a quantidade de funcionários nestas atividades com o total de horas trabalhadas, investigando o tempo por atividades e mensurando com o custo do subsetor de recrutamento e seleção.

Observa-se na Tabela 3 a relação entre as atividades deste subsetor e os custos relacionados. Os custos por atividade foram obtidos de acordo com a dedicação dos colaboradores a cada atividade. Posteriormente o custo por ocorrência foi obtido a partir do custo da atividade dividido pelo número de ocorrências.

Estes procedimentos foram adotados também para os demais subsetores analisados no decorrer da pesquisa.

4.3 Cálculo do custo/hora por atividades relacionadas à administração de pessoal

Nesta etapa identificou-se o tempo que os funcionários do setor pessoal (administração de pessoal) necessitam para realizar cada atividade. Esta fase é extremamente importante, pois inclui os mais diversos tempos e os esforços que consomem horas do setor. Após a identificação do tempo e a quantidade de funcionários na atividade, identificou-se a quantidade de candidatos/mês, de admitidos e demitidos. Também se identificou as horas gastas em cada atividade, determinando assim custo individual de cada ocorrência e de cada atividade.

A Tabela 4 apresenta as atividades desempenhadas, as horas consumidas em cada atividade, os direcionadores e os custos relacionadas às atividades:

Quadro 4 - Cálculo do custo/hora do subsetor de administração de pessoal

Atividade	Horas Direcionadas	Custo da Atividade (R\$)	Direcionador Custo Atividade	Ocorrência	Custo Ocorrência (R\$)
Executar rotinas de admissão de pessoal	60	2.058,73	Nº de admitidos	75	27,45
Orientar funcionários sobre direitos e deveres	60	2.058,73	Quantidade de funcionários	75	27,45
Controlar frequência dos funcionários	78,30	2.686,65	Quantidade de funcionários	7	383,81
Auxiliar na elaboração da folha de pagamento	588	20.175,60	Quantidade de funcionários	7	2.882,23
Controlar recepção e distribuição de benefícios	5,60	192,15	Nº de benefícios	7	27,45
Cálculo da folha de pagamento	32,60	1.118,58	Quantidade de funcionários	7	159,80
Atualizar dados dos funcionários	30	1.029,37	Nº de funcionários	75	13,72
Executar rotinas de demissão de pessoal	211,20	7.246,75	Média Mensal desligados até 31/08	48	150,97
Cálculo de Rescisão	25,60	878,39	Média Mensal desligados até 31/08	48	18,30
Exames demissionais	5,60	192,15	Média Mensal desligados até 31/08	42	4,57
Encargos /Trabalhistas	6,80	233,32	Média Mensal desligados até 31/08	17	13,72
Acerto /Sindicato	53,20	1.825,41	Média Mensal desligados até 31/08	40	45,64
Outras atividades	103,10	3.537,59	Diversos	75	47,17
Tempo /Custo	1.260	43.233,43			

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Observa-se na Tabela 4 que após identificar o custo total relacionado à administração de pessoal, procedeu-se a distribuição das horas às atividades, encontrando-se o custo por atividade. Utilizou-se o tempo médio de dedicação a cada atividade como direcionador de custos. Dessa forma, os custos de realização de cada atividade, são relacionados aos recursos (horas de trabalho) que estão sendo consumidos em cada atividade. Nota-se ainda que, a média de funcionários desligados foi de 48 funcionários mês, embora nem todos ainda tenham realizado acerto sindical ou recebido os encargos trabalhistas. A média foi calculada entre janeiro a agosto do ano de análise.

Observa-se que valor total da administração do setor de pessoal é de R\$ 43.233,43, sendo distribuída nas atividades de admissão de pessoal (R\$ 32.871,19 ou 76%) e nas atividades de demissão de pessoal (R\$10.380,60 ou 24%).

4.4 Cálculo do custo/hora por atividades de treinamento e desenvolvimento

Também para o subsetor de treinamento, foram apurados os custos de horas por atividade observando as atividades ou rotinas deste subsetor, conforme apresenta na Tabela 5.

Tabela 5 - Cálculo do custo/hora do subsetor de treinamento e desenvolvimento

Atividade	Horas Direcionadores	Custo da Atividade (R\$)	Direcionador Custo Atividade	Ocorrência	Custo ocorrência
Capacitar Pessoal	160	7.676,53	Nº Funcionários treinados	2.500	3,07
Suporte administrativo da área de treinamento	188	9.019,92	Quantidade de funcionários	2.500	3,61
Outras atividades	12	575,74			
Tempo /Custo	360	17.272,19			

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Conforme a Tabela 5, o subsetor de treinamento teve uma carga horária de 56.777,13 horas de treinamento com seus colaboradores, tendo em média 7.097,13 horas/mês de treinamentos, considerando o período de janeiro a agosto/2013. O custo total das atividades desenvolvidas foi de R\$ 17.272,19.

4.5 Cálculo do custo/hora por atividades relacionadas ao subsetor de medicina e segurança do trabalho

Em relação às atividades do subsetor de medicina e segurança do trabalho levantaram-se os diversos procedimentos realizados e o tempo médio para o desenvolvimento das atividades.

A Tabela 6 apresenta os valores correspondentes às atividades do subsetor.

Tabela 6 - Cálculo do custo/hora do subsetor medicina e segurança do trabalho

Atividade	Horas direcionadores	Custo da atividade	Direcionador custos atividade	Ocorrência	Custo da ocorrência
Realizar exame admissionais	56,2	3.464,12	Nº de procedimentos	75	46,19
Realizar exames demissionais	63	3.883,26	Nº de procedimentos	50	77,67
Realizar exame/alteração de função	7,3	449,97	Nº de procedimentos	15	30,00
Realizar exame/ médico período	45	2.773,76	Nº de procedimentos	60	46,23
Realizar exame/ médico período	45	215,74	Nº de procedimentos	7	30,82
Realizar exame/de retorno	365	22.498,28			
Tempo/custo	540	33.285,12			

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

A Tabela 6 demonstra o custo total de R\$ 33.285,12 e o valor distribuído a cada atividade desenvolvida pelo setor de medicina e segurança do trabalho. Estes valores foram demonstrados pelo direcionador de horas e tempo de cada atividade, permitindo posteriormente identificar os demais custos do departamento de recursos humanos.

4.6 Análise dos custos dos processos de admissão e demissão de colaboradores

Posteriormente às etapas de identificação dos custos das atividades em cada subsetor do departamento de recursos humanos, foi possível identificar o custo de cada atividade relacionada aos processos de admissão e demissão de colaboradores, conforme apresenta a Tabela 7.

Tabela 7 - Custo individual de cada atividade

Custo admissão por colaborador	Valor atividade R\$	R\$ Total	%
Analisar vagas	8,78	5.136,30	3,07 %
Triagem de Currículos	52,68	30.817,80	18,41 %
Contatar/Candidato	17,56	10.272,60	6,14 %
Teste / Seleção	65,85	38.522,25	23,01 %
Entrevista /Individual Candidato	10,98	6.423,30	3,84 %
Contatar Participante selecionado	4,39	2.568,15	1,53 %
Marcar exames admissionais	4,39	2.568,15	1,53 %
Executar rotinas de admissão de pessoal	27,45	16.058,25	9,59 %
Orientar funcionários sobre direitos e deveres	27,45	16.058,25	9,59 %
Atualizar dados dos funcionários	13,72	8.026,20	4,79 %
Exames admissionais	46,23	27.044,55	16,16 %
Capacitar Pessoal	3,07	1.795,95	1,07 %
Suporte administrativo a área de treinamento	3,61	2.111,85	1,26 %
Total	286,16	167.403,60	100 %
Custo demissão por colaborador	Valor atividade R\$	R\$ Total	%
Realizar a entrevistas de desligamentos	32,93	12.678,05	8,43 %
Executar rotinas de demissão de pessoal	150,97	58.123,45	38,65 %
Cálculo de Rescisão	18,30	7.045,50	4,69 %
Exames demissionais	4,57	1.759,45	1,17 %
Encargos /Trabalhistas	13,72	5.282,20	3,51 %
Acerto /Sindicato	45,75	17.613,75	11,71 %
Outras atividades	47,28	18.202,80	12,11 %
Exames realizados demissionais	77,05	29.664,25	19,73 %
Total	390,57	150.369,45	100 %
Total de admitidos			585
Total de demitidos			385
Total geral de processos			970

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Observa-se na Tabela 1 o agrupamento das atividades por meio dos direcionadores, identificando o custo de cada atividade. Dessa forma, o estudo evidencia que o custeio ABC contribui na identificação dos custos também relacionados às atividades de admissão e demissão de funcionários. Permitiu identificar que o custo para o departamento de pessoal para cada admissão é de R\$ 286,16 e para cada demissão um custo de R\$ 390,58, alocados conforme as atividades desempenhadas pelo setor.

Observa-se que no período analisado 585 funcionários foram admitidos, com um custo total para de R\$ 167.403,60 e 385 funcionários foram demitidos, gerando custos que totalizam R\$ 150.369,45.

Os resultados do estudo demonstram que o custeio ABC proporciona um nível de detalhamento das atividades para análise e gestão dos recursos humanos. Assim, selecionadas as atividades foram agrupadas segundo seus direcionadores, possibilitando a análise das atividades por grupos de custo e a determinação do custo unitário de todas as atividades desenvolvidas, além do consumo de tempo de cada atividade.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A pesquisa teve como objetivo propor um estudo de como utilizar o Custeio Baseado em Atividades na apuração de custos no setor de recursos humanos de uma Cooperativa Agroindustrial, ponderando inicialmente que o impacto das despesas administrativas no resultado das empresas gera uma necessidade de um método de custeio alternativo ao sistema tradicional de custeamento.

Atualmente, as empresas estão empenhadas, de algum modo, em rever suas despesas tendo em vista que elas são um fator “mediador” de concorrência num mercado altamente competitivo. Para isto, o sistema de gestão necessita das ferramentas capazes de facilitar seu gerenciamento.

Contudo, nas empresas, o sistema de custos envolve a aplicação de tempo e dinheiro. Para um sistema de custeio baseado em atividades, além de tempo e dinheiro, há de se considerar também, a adequação dos processos administrativos e operacionais, de maneira que possam mensurar as quantidades consumidas pelos seus recursos e atividades.

Inicialmente, a pesquisa abordou o cenário do setor de recursos humanos, onde identificou o consumo de recursos pelas atividades em relação ao custo de cada atividade. A aplicação deste custo por atividade permitirá aos gestores obter o consumo efetivo de recursos por grupo. Quando confrontada esta informação com o custo da mão de obra, acrescida dos demais custos, determina o nível de despesa de cada admissão e demissão.

Porém, no decorrer do trabalho observou-se que as atividades consomem recursos de diversas maneiras, sendo que alguns recursos são naturalmente identificados pela sua própria característica, outros podem ser identificados pela pesquisa feita por meio do ABC, e finalmente outros apresentam maior dificuldade de identificação. Para se identificar uma atividade por meio do sistema ABC é preciso ter como foco central a análise das atividades, registrando o seu respectivo tempo.

Por meio do ABC identificou-se o consumo de horas em cada atividade e de cada setor, assim identificaram-se as atividades que mais consomem horas trabalhadas e o custo que mais agrega à atividade. Também no decorrer da pesquisa identificaram-se custos de diversas outras atividades que são realizadas pelos departamentos. Quanto aos custos de treinamento e desenvolvimento foram citados custos diretos e indiretos, mas não foram agregadas as atividades.

Considerando que as empresas buscam constantemente melhorias em seus processos administrativos e no gerenciamento dos custos e despesas, o método ABC contribui com o entendimento dos processos e atividades da empresa, permitindo sua implementação e utilização aos sistemas já vigentes nas organizações, bem como pode contribuir com a evidenciando do consumo dos recursos e do tempo dispendido em cada atividade operacional, neste sentido salienta-se que o ABC torna-se um aliado à gestão, especialmente na identificação de possibilidades de redução dos custos e na otimização dos recursos humanos investidos em cada um dos processos que contemplam as etapas departamentais.

Observando-se as evidências apresentadas quanto à aderência do método ABC na gestão das rotinas do departamento de recursos, amplia-se o espectro de resultados empíricos

sobre a utilização do custeio ABC em distintos contextos, bem como, corrobora-se na evidenciação de que a metodologia também contribui na análise e gestão dos custos das atividades deste setor.

Neste sentido, os resultados ainda permitem a sugestão que a empresa estudada acompanhe os custos e verifique as possibilidades de reduzir as horas em cada atividade, observando os direcionadores das atividades. Para futuras pesquisas, sugere-se melhorias e avanços quanto a utilização do custeio ABC na gestão de custos do departamento pessoal, ajustando-se a outras realidades organizacionais.

REFERÊNCIAS

BEZERRA, F. A.; NASCIMENTO, D. T.; BOFF, M. L.; ISHIKURA, E. R. Custeio das modalidades de consumo de recursos: um estudo de caso sobre ABC em bancos. **Revista Universo Contábil**, v. 3, n. 3, p. 71-86, 2007.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CARMO, L. P. F.; SILVA, L. M. Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicado ao setor público: Estudo de caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ). **Revista Uniabeu**, v. 4, n. 6, p. 161-181, 2011.

SANTANA, G. A. S.; COLAUTO, R. D.; CARRIERI, A. P. Institucionalização de instrumentos de custeio: o caso de uma organização do setor elétrico brasileiro. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 2, p. 25-42, 2012.

DUDUCHE, K.; COSTA, A. D.; SILVA, A. J.; IGARASHI, D. C. C.; GÓIS, J. L. Custeio baseado em atividade: proposta de implantação em uma empresa hoteleira. **Perspectivas Contemporâneas**, v. 6, n. 2, p. 101-125, 2012.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2000.

IANNI, O. **Teorias da globalização**. 10. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.

LÉVY, P. **A conexão planetária: o mercado, o ciberespaço e a consciência**. São Paulo: Editora 34, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**: 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MIRANDA, G. J.; CARVALHO, C. E. D.; MARTINS, V. F.; FARIA, A. F. D. Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. **Revista contabilidade e finanças**, v. 18, n. 44, p. 33-43, 2007.

NAKAGAWA, M. **ABC- custo baseado em atividade**. São Paulo: Atlas, 1994.

VICECONTI, P. E V.; NEVES, S. **Contabilidade de custo - um enfoque direto e objetivo**. 6. ed. São Paulo: Frase, 2000.

OLIVEIRA, F. B.; OLIVEIRA JÚNIOR, R. Aplicações do custeio baseado nas atividades de uma empresa de serviços contábeis. **UNIVERSITAS**, n. 9, 2013. -ver

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JÚNIOR, J. H. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

PACHECO, V. **Uma contribuição ao estudo da contabilidade de recursos humanos e seu poder de informação**. Dissertação de Mestrado. São Paulo, FEA/USP, 1996.

PASSARELLI, J.; BOMFIM, E. A. **Custos: análise e controle**. 3. ed. São Paulo: Thomson, 2004.

RAUPP, F. M.; DE SOUSA, M. C. T. Gestão de custos em serviços de hospedagem por meio do custeio por absorção. **FACEF Pesquisa-Desenvolvimento e Gestão**, v. 16, n. 2, 2013.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. The institutionalization of institutional theory. **Studying Organization. Theory & Method**. London, Thousand Oaks, New Delhi, p. 169-184, 1999.