

Implantação do sistema de informação de contabilidade de custos: estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços de TI que utiliza o ABC

Suze Helen Silva Veiga Maia (SERPRO) - suzehelens@gmail.com

Beatriz Fátima Morgan (UnB) - beatrizmorgan@unb.br

Resumo:

Esta pesquisa tem como objetivo verificar em que estágio está o Sistema de Informação de Contabilidade de Custos (SICC) no Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) para analisar a implantação completa desse sistema, bem como da Contabilidade de Custos. O Serpro é uma empresa que presta serviços de Tecnologia da Informação (TI) e adota a Contabilidade Gerencial e o sistema de custeio baseado em atividades. A pesquisa foi realizada no período de março a agosto de 2016. Trata-se de um estudo de caso associado à pesquisa documental, cuja metodologia é descritiva qualitativa. Os achados confirmaram que o Serpro está no estágio III, segundo Kaplan e Cooper, e é possível a implantação do SICC e da Contabilidade de Custos, visto que a empresa possui sistemas de informações consistentes. Dessa forma, a empresa tem as ferramentas necessárias para avançar para o estágio IV.

Palavras-chave: Custos. Sistemas de informação. Activity Based Costing. Implantação Contabilidade Custos.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

Implantação do sistema de informação de contabilidade de custos: estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços de TI que utiliza o ABC

Resumo

Esta pesquisa tem como objetivo verificar em que estágio está o Sistema de Informação de Contabilidade de Custos (SICC) no Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) para analisar a implantação completa desse sistema, bem como da Contabilidade de Custos. O Serpro é uma empresa que presta serviços de Tecnologia da Informação (TI) e adota a Contabilidade Gerencial e o sistema de custeio baseado em atividades. A pesquisa foi realizada no período de março a agosto de 2016. Trata-se de um estudo de caso associado à pesquisa documental, cuja metodologia é descritiva qualitativa. Os achados confirmaram que o Serpro está no estágio III, segundo Kaplan e Cooper, e é possível a implantação do SICC e da Contabilidade de Custos, visto que a empresa possui sistemas de informações consistentes. Dessa forma, a empresa tem as ferramentas necessárias para avançar para o estágio IV.

Palavras-chave: Custos. Sistemas de informação. *Activity Based Costing*. Implantação Contabilidade Custos. Estudo de Caso.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público (Empresa Pública).

1 Introdução

Muitas empresas atuam sem o conhecimento de seus custos (ROSCHEL; BORGET; SOUZA, 2013). Estas informações são essenciais para as organizações. E como obter as informações de custos necessárias de modo eficiente e eficaz? A Contabilidade de Custos fornece estas informações para que as entidades tomem suas decisões mais acertadamente. No entanto, sua implantação ainda é complicada, seja por falta de conhecimento, seja por onerar ainda mais os gastos ou por ser considerado um esforço desnecessário. Ademais, as informações fornecidas por este ramo da contabilidade pode evitar desperdícios e ociosidade da capacidade instalada e de pessoas, descobrir gargalos e corrigir problemas, além de alavancar a produtividade e, por conseguinte, a lucratividade.

O objetivo da pesquisa é verificar em que estágio está o Sistema de Informação de Contabilidade de Custos (SICC) no Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) para analisar as possibilidades de implantar a Contabilidade de Custos e o SICC na sua completude. Para tanto, os dados internos obtidos no campo de estudo representam a situação atual da empresa. Foi feito também buscas na internet sobre Relatórios de Gestão anteriores.

Basicamente, este estudo se volta para responder à pergunta: em que estágio está a implantação do SICC na empresa de TI estudada?

O Serpro é uma Empresa Pública da Administração indireta criada pela Lei 5.615, de 01/01/1964 vinculada ao Ministério da Fazenda, cujo capital é exclusivo da União. É uma entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e criada para exploração de atividade econômica, embora sem fins lucrativos. Sua atividade principal é prestar serviços de Tecnologia da Informação – TI e comunicação do setor público.

É uma grande empresa que presta vários tipos de serviços às entidades públicas e que pretende, a partir de 2016, expandir seus negócios para a rede privada. Possui uma carteira ampla de clientes e regionais espalhadas pelo Brasil nas capitais: Belém, Fortaleza, Recife, Salvador, Brasília, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba, Porto Alegre e Florianópolis. Cada regional é considerada um centro de custos.

Ainda que não vise o lucro, por ser Empresa Pública, esta entidade é rotineiramente compelida a oferecer serviços cada vez melhores com o mesmo orçamento ou até menor. E

para isto, precisa sempre reinvestir em novas tecnologias com os recursos gerados pelas suas atividades operacionais. Com isso, um SICC propicia meios para identificar gargalos e desperdícios, melhorar a administração do tempo, dos recursos e do processo produtivo.

Kaplan e Norton (2000) definem os sistemas de gerenciamento de custos em quatro estágios. No primeiro estágio, estão as empresas que não contém sistemas de informações completos e consistentes. No estágio II, já existem relatórios financeiros que apoiam as decisões gerenciais. No estágio III, existem os relatórios financeiros e a metodologia de custeio ABC já é aplicada, porém, sem a integração dos sistemas, o que ocorre no estágio IV.

Quanto à implantação do SICC, conforme orienta Leone (2012), “este emprega vários sistemas que representam conjuntos de critérios, convenções, procedimentos e registros que interagem, de modo coordenado, no sentido de atender a determinadas finalidades”. Estes sistemas são alimentados por informações internas e externas à organização, monetários e não monetários. Dessa forma, o SICC coleta, organiza e combina os dados necessários para fornecer informações gerenciais a fim de que a administração possa tomar decisões organizacionais direcionadas para o crescimento da entidade.

Portanto, diante dessas questões, pretende-se realizar a extração de informações do que a empresa de TI estudada já possui em termos de conteúdo de SICC e, posteriormente, verificar o que falta para a sua plena implantação (chegar ao estágio VI de Kaplan e Cooper) a fim de que a empresa em questão possa usufruir dos benefícios oferecidos pela Contabilidade de Custos junto com o sistema de custeio ABC defendido pelos estudiosos da área.

2 Referencial Teórico

Para compreender a Contabilidade de Custos e sua função, é preciso inicialmente distinguir a Contabilidade Financeira da Gerencial. A diferença se dá no público alvo. Enquanto a Contabilidade Financeira é voltada para o usuário externo (investidores, agências governamentais e bancos), a Contabilidade Gerencial atende à própria organização, mostrando de que maneira informações sobre custos e outras financeiras e não financeiras devem ser usadas para planejamento, controle e tomada de decisão.

Horngren, Datar e Foster (2004, p. 2) definem a Contabilidade Gerencial como aquela que “mede e relata informações financeiras e não financeiras que ajudam os administradores a tomar decisões para alcançar os objetivos de uma organização”; e a Contabilidade Financeira como aquela que “concentra-se em demonstrativos para grupos externos, medindo, registrando transações de negócios e fornecendo demonstrativos financeiros baseados em princípios contábeis geralmente aceitos – PCGA”. Estes mesmos autores (2004) apontam que a Contabilidade de Custos “fornece informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a financeira”. Mowen (2001) reforça essa ideia quando diz que a Contabilidade de Custos tenta satisfazer os objetivos de custeio tanto para a Contabilidade Financeira, quanto para a Gerencial.

Portanto, depreende-se que a Contabilidade de Custos é um sistema maior, que engloba tanto a Contabilidade Financeira quanto a Gerencial. E todos atendem às necessidades informacionais da organização como um todo.

Similarmente Roschel, Borget e Souza (2013, p. 23) definem que a contabilidade de custos faz parte da gestão de custos de uma organização. Ela identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações que são úteis aos gestores para o custeio (saber qual o custo do produto ou serviço). Conhecer o custo de um produto é também conhecer o custo da estrutura de atividades que esse produto utiliza.

Todavia, é importante ressaltar o esclarecimento de Horngren, Datar e Foster (2004) quando dizem que “as informações dos sistemas contábeis ajudam os administradores a tomar decisões, mas informação e sistemas contábeis propriamente ditos não é administração de

custos”. Portanto, os gestores responsáveis pela administração de custos se utilizam dos sistemas de informações necessários para gerir (administrar) melhor suas decisões.

Neste trabalho, entende-se que Contabilidade de Custos (CC) é o mesmo que SICC. Por outro lado, gestão de custos (GC) não é o mesmo que Sistema de Informação de Gestão de Custos (SIGC).

$$CC = SICC$$

$$GC \neq SIGC$$

A contabilidade, como sistema maior, faz uso de sistemas de informações (meios manuais e de computador) para coletar, registrar, analisar e gerenciar dados a fim de fornecer informações aos usuários. Os segmentos do sistema maior contábil se dividem de acordo com as necessidades informacionais dos usuários. Mowen (2001) subdivide o sistema de informações contábeis em: (a) *sistema de informações de contabilidade financeira* e (b) *sistema de informações de gestão de custos* (SIGC). Esta pesquisa se dá no âmbito do segundo sistema que, por sua vez, se subdivide em: (a) *sistema de informação de Contabilidade de Custos* (o SICC) e (b) *sistema de Controle Operacional* (SCO).

Tendo dito isto, a gestão de custos faz uso do sistema que lhe for necessário, mas imprescindivelmente, do Sistema de Informações de Gestão de Custos (SIGC) que engloba os subsistemas de Controle Operacional (SCO) e de informação de Contabilidade de Custos (SICC), este usa e dá suporte tanto para a Contabilidade Gerencial quanto a Financeira.

2.1 Objeto de Custos

Os custos são apurados com o intuito de identificar o que compõe o objeto de custos.

Segundo Mowen (2001, p. 61), “um objeto de custo é qualquer item, como produtos, clientes, departamentos, processos, atividades, e assim por diante, para o qual os custos são medidos e atribuídos”.

O relacionamento de custos com objetos de custo pode ser explorado para ajudar a aumentar a precisão das atribuições de custos. Os custos são direta ou indiretamente associados a objetos de custo. “Custos indiretos são custos que não podem ser rastreados fácil e acuradamente aos objetos de custo”, e os “Custos diretos são os custos que podem ser fácil e acuradamente rastreados aos objetos de custo” (MOWEN, 2001, p. 62). Como bem diz Mowen (2001), “é possível para um item de custo, em particular, ser classificado como um custo direto ou um custo indireto, tudo depende de qual objeto de custo é o ponto de partida”.

2.2 Métodos de Rastreamento

No ABC, a distribuição dos recursos é feita pelo rastreamento do consumo de recursos, segundo Nakagawa (2011, p. 29), busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços.

Primeiramente, esse rastreamento identifica, classifica e mensura o modo como as atividades consomem os recursos. Em seguida, verifica como os produtos consomem as atividades. Sendo assim, os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não por um produto final, esta é a sequência das atividades para fabricá-lo e comercializá-lo. Contudo, eventualmente, o ABC pode fazer o rateio (alocação), embora a ideia principal seja o rastreamento do consumo dos recursos. Sobretudo, é importante esclarecer a diferença entre apropriação e alocação. Apropriar é atribuir custos de forma imparcial; e alocar é atribuir custos de forma arbitrária.

O maior desafio do uso da metodologia de custeio ABC está na identificação precisa e na mensuração dos recursos para cada atividade realizada que gera um produto final ou serviço prestado. No caso da mão-de-obra e matérias-primas (custos diretos), estes são facilmente identificáveis o que não acontece com os custos indiretos, pois são de difícil identificação por objeto de custos.

Mowen (2001) destaca duas maneiras de rastrear os custos para objetos de custo: o rastreamento direto e o rastreamento por direcionadores. O primeiro identifica e atribui custos ao objeto de custo de modo específico e facilmente identificável, como a observação física por exemplo. O segundo utiliza um raciocínio de causa e efeito para identificar direcionadores e o consumo de recursos no objeto de custo, e se divide em dois tipos: direcionadores de recursos e direcionadores de atividades. Segundo Mowen (2001), “os direcionadores de recursos medem as demandas colocadas nos recursos por atividades e são usados para atribuir os custos dos recursos para as atividades”.

Assim, o custo total da atividade é a soma dos custos dos recursos que são diretamente rastreáveis e os custos dos recursos que são atribuídos por direcionador. “Definido o custo total da atividade, então esse custo é atribuído a objetos que consomem a atividade usando direcionadores de atividades. Os direcionadores de atividades medem as demandas colocadas nas atividades pelos objetos de custo e são usados para atribuir o custo das atividades aos objetos de custos” (MOWEN, 2001, p. 63).

Apenas uma parte menor dos custos indiretos que não podem ser rastreados para os objetos de custo, a atribuição destes para objetos de custo é feita por alocação. A **alocação** de custos indiretos é baseada na conveniência ou em alguma ligação presumida (MOWEN, 2001, p. 64). Convém salientar que as alocações, por serem arbitrárias, reduzem a precisão total das atribuições de custos e deveriam ser evitadas. Estas deveriam ser relatadas separadamente, conforme pontua Mowen (2001).

2.3 Sistemas de Gerenciamento de Custos e Desempenho

A aplicação do sistema de custeio ABC tratado nesta seção é baseada, predominantemente, em Kaplan e Cooper (2000). Estes autores separam a aplicação do sistema ABC e da contabilidade de custos em quatro estágios. A organização se enquadra em um destes estágios de acordo com o diagnóstico organizacional e o intuito é introduzir o ABC para poder usufruir todos os seus benefícios. Este diagnóstico é separado em quatro estágios, a depender do avanço organizacional em relação às informações fornecidas.

Os Sistemas de Estágios I são inadequados para gerar relatórios financeiros e existem em empresas recentes que ainda não tiveram tempo ou recursos para instalar um sistema financeiro mais eficiente, ou em empresas maduras cujo pessoal detentor dos conhecimentos necessários para operar bem os sistemas já saiu e não há documentação da mecânica a ser realizada. Ocorre inadequação na geração dos relatórios financeiros por erro ou omissão. Pode haver também cálculos incorretos para alocação dos custos indiretos aos produtos. Algumas características dos sistemas de custo Estágio I, segundo Kaplan e Cooper, (2000, p. 24) são: necessidade de enorme quantidade de tempo e recursos para a consolidação de diferentes fontes de geração de relatórios dentro da empresa e para o fechamento dos livros ao final de cada período contábil; grandes reduções do valor nominal do estoque após auditorias internas e externas; muitos lançamentos de ajustes nas contas financeiras após o fechamento; ausência geral de consistência e de possibilidade de auditoria do sistema.

Os Sistemas de Estágios II são voltados para relatórios financeiros, visto que já existe o sistema financeiro. Para Kaplan e Cooper (2000, p. 24), já ocorre a coleta de custos por centros de responsabilidade, mas não por atividades e processos de negócios ainda. Neste estágio, identificam-se custos de produtos altamente distorcidos e não apresentam os gastos com obtenção de clientes ou os apresentam com grandes distorções. Além disso, o feedback oferecido aos gerentes não chega a tempo e é demasiadamente agregado e limitado à área financeira e também se utilizam geradores de custos tradicionais baseados no volume (horas/homens ou horas/máquinas) quando se pretende avaliar os estoques.

As grandes categorias de custos (projeto e desenvolvimento, logística e distribuição, marketing e vendas) não podem ter sua origem atribuída aos produtos e clientes individuais com esses sistemas de custeio, devido ao fato de não serem inventariáveis. Como bem disse

Kaplan e Cooper (2000), “estes custos são lançados a cada período no demonstrativo de resultados, aparecendo abaixo da linha como elementos que fazem parte de grandes aglomerados de despesas periódicas”.

De acordo com Kaplan e Cooper (2000), é quando se preparam demonstrações coerentes com os padrões definidos pelas autoridades governamentais, de regulamentação e tributárias. Além de ter sistemas de registro e processamento de dados com excelente integridade, permitindo rígidas auditorias e cumprindo os padrões de controle interno. Também calcula o custo dos produtos vendidos. No entanto, não oferece corretamente e adequadamente *feedback* útil destinado a aperfeiçoar os processos de negócios e nem estima corretamente qual seria o custo das atividades e dos processos de negócios e, os custos e a lucratividade de produtos, serviços e clientes. Estes dois são propósitos gerenciais de altíssima relevância. E ainda, ocorrem os erros e equívocos que comprometem todo o cálculo de custos e, conseqüentemente, um relatório equivocado e análises discrepantes. Por exemplo, sistemas de custeio que ainda alocam custos indiretos e de apoio utilizando avaliações de mão-de-obra direta (horas ou reais).

Ainda neste estágio, a alocação de custos a centros de responsabilidades permite pouco conhecimento sobre os custos dos processos, pois a maioria dos processos utiliza recursos de muitos centros de custos diferentes. Neste caso, a falta de informações sobre o custo dos processos impede que muitas empresas definam prioridades para a eliminação de ineficiências e torna essencialmente impossível a realização de benchmarking dos custos dos processos em relação a outras unidades, internas ou externas, da empresa.

Ainda pior, grandes volumes de caixa despendidos em despesas gerais e administrativas não são atribuídos aos objetos de custos (como produtos, serviços e clientes). Como bem explica Kaplan e Cooper (2000), “não é feita nenhuma tentativa de estabelecer um vínculo causal com os processos que estão sendo realizados ou aos objetos de custos que requerem esses gastos”. Além disso, “nas empresas de serviços, que não possuem produtos tangíveis, não existem exigências de geração de relatórios financeiros para a alocação de despesas indiretas e de apoio aos serviços que produzem ou aos clientes que servem. Assim, a maioria das empresas de serviços não sofre de distorções nos valores referente aos custos; elas não possuem números relativos aos custos, pois não medem os custos de produção de seus produtos individuais. As empresas de serviço possuem sistemas financeiros que medem e controlam os custos em centros de responsabilidade. Mas desconhecem os gastos com produtos, serviços e clientes individuais e não sabem coisa alguma sobre os custos dos processos que realizam. Seus sistemas de Estágio II não oferecem orientação alguma para suas iniciativas de TQM e reengenharia”. (KAPLAN; COOPER, 2000)

A necessidade de se evoluir do Estágio II para o Estágio III está principalmente, quando os padrões históricos não são mais adequados. E para gerar novas ideias, ninguém melhor do que os indivíduos que estão mais próximos do trabalho que está sendo realizado, pois eles sabem os tipos e as principais causas dos defeitos. É esperado que estes funcionários da linha de frente desenvolvam novas abordagens à forma de realização do trabalho e satisfação dos clientes. Devem ser eles os fatores da melhoria contínua nos processos a fim de reduzir e eliminar desperdícios, melhorar a qualidade e diminuir a incidência de defeitos.

Conseqüentemente, para o controle operacional, “as empresas precisam se afastar de seus sistemas de orçamento flexível ou custo padrão de Estágio II, pois tais sistemas enfatizam o desempenho com base em padrões históricos”, explica Kaplan e Cooper (2000). Ademais, os sistemas financeiros de Estágio III, devem capacitar as organizações a experimentar e implementar novos sistemas que ofereçam *feedback* aos funcionários sobre custos reais, eficiência, qualidade e adequação de seus processos de negócios.

Nos Sistemas de Estágios III, já se utiliza o custeio baseado na atividade e os custos usados são os reais históricos, e não os de custos padrão. Conforme Kaplan e Cooper (2000,

p. 30), os sistemas de estágio III abrangem: um sistema financeiro tradicional que executa as funções contábeis e de captura de transações básicas e prepara demonstrações financeiras mensais ou trimestrais para usuários externos, usando métodos convencionais de alocação de custos de produção periódicos às contas do custo das mercadorias vendidas e do estoque; um ou mais sistemas de custeio baseado na atividade que extraem dados do sistema financeiro ‘oficial’, bem como de outros sistemas operacionais e de informações, a fim de avaliar, com precisão, os custos de atividades, processos, produtos, serviços, clientes e unidades organizacionais; utilizam atividades e processos, em vez de centros de responsabilidade, como foco do sistema de custeio; atribuem os custos de utilização de recursos, não o custo de suprimentos de recursos, aos objetos de custos; e utilizam um conjunto mais rico de geradores de custo, a fim de refletir os efetivos da variedade e da complexidade, para atribuir os custos da atividade a objetos de custo.

Basicamente, no sistema ABC, os custos indiretos e de apoio administrativo são direcionados primeiro a atividades e processos e, depois, a produtos, serviços e clientes.

Neste estágio, existem três tipos diferentes de sistemas financeiros: sistema tradicional para gestão de relatórios financeiros; sistema ABC para informações sobre o custo de produtos, processos e clientes; e sistema de *feedback* operacional destinados a promover a eficiência local e o aprimoramento dos processos. Os dados para estes sistemas já existem no Estágio II e nos demais sistemas de informação que a empresa utiliza. A respeito destes últimos, eles devem ser especificamente projetados para promover o aprendizado e a melhoria dos funcionários, de modo a aumentar a eficiência, a qualidade e a sensibilidade dos processos operacionais.

Outro ponto importante é a praticidade das empresas desenvolverem um sistema de custeio baseado na atividade e em seguida tentam utilizá-lo também para *feedback* e controle. Kaplan e Cooper (2000) explicam que “os sistemas ABC e o de *feedback* operacional diferem muito em seus pressupostos sobre: a variabilidade das despesas, a frequência e a atualização de relatórios, o grau de precisão e o papel de dados históricos objetivos *versus* estimativas subjetivas de custos futuros para avaliar o consumo de recursos”. Os autores propõem que os dois sistemas devem ser desenvolvidos separadamente.

Embora este patamar seja o objetivo maior de consistência das informações organizacionais de todos os tipos para o aperfeiçoamento do gerenciamento num ambiente competitivo e bem desenvolvido tecnologicamente, há ainda, o estágio IV que é a integração dos dois sistemas apresentados. Neste nível, a empresa consegue sobreviver no mercado com alta lucratividade, pois a precisão das informações que dão suporte à tomada de decisão são, em sua maioria, mais acertadas.

Portanto, nos Sistemas de Estágios IV, há a integração do sistema ABC com o de *feedback* operacional e utiliza-se o custo padrão (Estágio II), não somente o histórico real (Estágio III). Portanto, mantém-se alguns benefícios importantes da abordagem de custeio padrão. O sistema ABC se torna a base para o orçamento organizacional, autorizando o suprimento e o dispêndio de recursos nas unidades organizacionais.

As informações dos sistemas gerenciais do Estágio IV são distribuídas periodicamente aos contadores que as conciliam com as necessidades previstas em regulamento.

“Os gerentes naturalmente gostariam de integrar seus sistemas ABC independentes aos sistemas empresariais, para poder apoiar processos decisórios baseados em fatos em diversas atividades organizacionais” (KAPLAN; COOPER, 2000, p. 298). Eles também intencionam que os sistemas ABC forneçam informações sobre futuras operações, não apenas que relatem o custo e a rentabilidade de operações passadas. Esta é a visão do Estágio IV.

Contudo, integração dos sistemas ABC com os sistemas de informações empresariais é um processo complexo devido à magnitude dos fluxos de dados.

Portanto, pode-se depreender que quando uma organização industrial ou uma capacidade instalada opera em sua maioria com custos diretos (mão-de-obra, materiais, horas-máquina) para fabricar um produto final simples, utiliza-se um sistema de custeio tradicional do Estágio II, pois as operações são concentradas em nível de unidade. Quando há complexidade na linha de produção, com várias atividades e processos produtivos para se chegar ao produto ou serviço final, utiliza-se os cálculos do Estágio III (ABC) e, se possível, para melhorar esse processamento, adequar-se ao Estágio IV que é a integração dos sistemas.

2.4 Implantação do Sistema de Informação de Contabilidade de Custos

O SICC faz parte da gestão de custos que também utiliza outros sistemas que se fizerem convenientes para seu melhor desempenho. Esta pode considerar o Activity Based Management – ABM (gestão baseada em custeio por atividade) que é o modelo de gestão que utiliza o ABC.

“Para que o trabalho da Contabilidade de Custos não seja um mero exercício acadêmico, é necessário que os objetivos sejam quantificados” (LEONE, 2012). Nesse sentido, os objetivos, as metas, os parâmetros e os orçamentos precisam estar quantificados para serem passíveis de aferição.

Primeiramente, para executar a Contabilidade de Custos, deve-se conhecer a entidade, seus objetivos, suas metas, seus parâmetros e orçamentos de cada um dos setores. Coletar os dados provenientes dos sistemas internos, como o sistema de materiais, de pessoal, de contabilidade e de produção. É imprescindível o conhecimento dos produtos ou serviços prestados e do funcionamento de toda a organização (processo industrial). Inclusive, é primordial o apoio da alta administração para a coleta dos dados monetários e quantitativos nas diversas áreas. A Contabilidade de Custos apoia-se no estudo do comportamento dos custos diante dos parâmetros e prepara informações gerenciais de custos úteis para as pessoas que se responsabilizam pelo desenvolvimento dos vários segmentos da empresa.

Deve haver, inclusive, integração das diversas áreas organizacionais, pois a empresa ou entidade funciona com as suas divisões de setores interligadas e não isoladamente. Leone (2012, p. 452) reforça a importância da integração para poder explicar aos dirigentes porque “os lucros econômico, financeiro e contábil não são iguais”. Portanto o relatório deve contemplar os setores de forma integrada, como realmente deve ser.

3 Metodologia

A estratégia desta pesquisa descritiva e qualitativa adotou o método estudo de caso no Serpro orientado para a implantação do SICC. O estudo foi conduzido no período de março a agosto de 2016 e, para a coleta de dados, foi utilizada a técnica pesquisa documental, observação, observação participante, registros em arquivos e entrevistas informais. Os achados nos diversos sistemas informacionais da empresa deram o suporte necessário para a condução desta pesquisa.

No polo epistemológico interno, que se baseia na problemática científica, na lógica do problema e em questões de valor, a pesquisa tenta solucionar como realizar a implantação do SICC no Serpro. Para isto, se faz necessário entender como foi desenhado o sistema ABC no Serpro, em que estágio (segundo Kaplan e Cooper) se encontra e quais as ferramentas necessárias para a implantação definitiva do SICC e da Contabilidade de Custos.

O Serpro utiliza como ferramenta de gestão o Custo Gerencial e a metodologia de custeio *Activity Based Costing (ABC)*. Atua principalmente em finanças públicas, onde possui seu maior cliente, o Ministério da Fazenda e seus órgãos, conforme artigo 3º do Decreto 6.791/2009. Este cliente representa 85% do volume de seus negócios, aproximadamente. Isso aponta para a necessidade de o Serpro atingir outras fatias do mercado (novos negócios), o que realmente começou a ser feito neste ano de 2016.

Atua nas linhas de negócio: Administração de Correio Eletrônico, Administração de Rede Local, Central de Serviços, Centro de Dados, Certificação Digital, Consultoria, Desenvolvimento de Aplicações em softwares, Educação a Distância, Entrada e Saída de Dados, Rede de Comunicação e Serviços Multimídia, Segurança da Informação e outras.

Utiliza um software avançado para a apuração de custos, onde são gerados relatórios financeiros e não financeiros que atendem às diversas necessidades dos gestores. Por meio deste sistema de informação, pode-se identificar, por exemplo, a quantidade de serviços prestados por clientes, o custo de cada contrato, qual o recurso consumido, qual o custo do serviço e outras respostas inerentes a custos.

Desde 2004, o Serpro passou a integrar o Plano de Dispêndio Global – PDG, programa do Governo Federal de controle das Empresas Estatais, não recebendo mais recursos do Orçamento Geral da União – OGU. A partir daí, o Serpro passou a depender, exclusivamente, do resultado de sua própria atividade operacional.

Nesse interim, surgiu a necessidade de avaliar o desempenho de cada processo produtivo e controlar seus custos. Por isso, em 2008, o TCU recomendou que se implantasse um sistema de custos que permitisse identificar e administrar o custo dos serviços, contratos e clientes. Recentemente, o Acórdão nº 1424/2013 do TCU – Plenário analisou o sistema de custos do Serpro e concluiu ser consistente, sem irregularidades e não fez recomendações.

Foi realizada uma consultoria em meados de 2009, onde se começou o levantamento das informações necessárias para a implantação do custeio baseado nas atividades e da cadeia de valor. Na implantação, em 2011, foram definidos 176 subprocessos de negócio e suporte. Atualmente a empresa opera com 190 subprocessos. Para o Serpro, os objetos de custo são os produtos desenvolvidos pela empresa (insumos). O custo dos objetos de custo é atribuído aos serviços realizados pela empresa, conforme a apropriação ou alocação dos insumos.

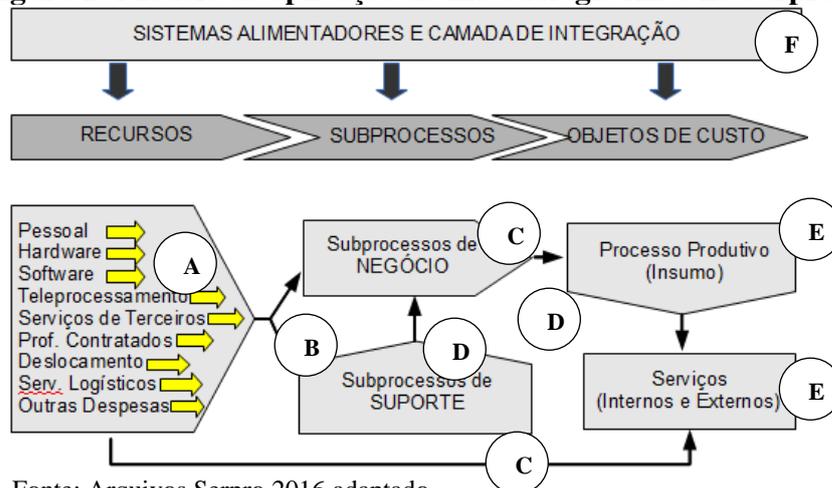
4 Resultados e Análise

Para a Coleta de dados foi levado em consideração os documentos Relatório de recomendações do Modelo de Custos Etapa 5 da *PricewaterhouseCoopers – PwC* de 2013, Relatório de Gestão do Serpro 2014 e 2015, além do estudo e funcionamento dos vários sistemas informatizados do Serpro e arquivos relacionados a custos.

Buscou-se conhecer e entender o processo de implantação do sistema ABC, o processo de apuração dos custos e a gestão de custos utilizada atualmente.

De acordo com o relatório de gestão de maio de 2015, são 201 Centros de Custos, incluindo 12 específicos para pessoal cedido a outros órgãos. O modelo de custos utilizado possui 6 macrocomponentes mostrados na figura 1. E o Sistema de Custos se divide em três partes que se interrelacionam: Recursos, Subprocessos e Objetos de Custos.

Figura 1: Modelo de aplicação da metodologia ABC no Serpro



Fonte: Arquivos Serpro 2016 adaptado.

Os macrocomponentes identificados pelas letras de A a F, são (Relatório de Gestão 2014 do Serpro, adaptado):

- (A) Estrutura de Recursos: os recursos são agrupamentos das contas gerenciais, que por sua vez representam agrupamentos das contas contábeis, onde são registradas as despesas. Estes agrupamentos permitem uma visão mais gerencial das despesas e auxiliam no direcionamento das mesmas aos subprocessos.
- (B) Direcionadores de Recursos: são utilizados para direcionar os recursos aos subprocessos. São exemplos de direcionadores: tempo de apontamento nos subprocessos, metragem quadrada (m²), igualmente distribuído, ponderação de acordo com contrato.
- (C) Estrutura de Subprocessos: estrutura da cadeia de valor, macroprocessos, processos e subprocessos definidos para o modelo de custos. Podem ser de suporte ou negócio.
- (D) Direcionadores de Subprocessos: são utilizados na alocação dos custos dos subprocessos de suporte para os de negócio e destes para os objetos de custos. Como exemplo, tem-se: tempo de apontamento nos subprocessos, custos dos subprocessos, igualmente distribuído, ponderação de acordo com rastreamento definido pelas áreas produtivas.
- (E) Estrutura de Objetos de Custos: estrutura hierárquica dos objetos de custos incluindo os insumos, códigos de serviços internos, códigos de serviços externos, bem como os respectivos contratos e clientes. Atualmente os códigos estão sendo estruturados, o que possibilitará a vinculação de vários processos produtivos e de venda, além de outros benefícios.
- (F) Sistemas Alimentadores e Camada de Integração: sistemas utilizados como origem e camada de transformação das informações utilizadas para alimentar o Sistema de Custos.

4.1 Recursos

Além da capacidade ociosa, são utilizados nove recursos (pessoal, hardware, software, serviços de teleprocessamento, serviços de terceiros, serviços profissionais contratados, custos com deslocamentos, instalações e serviços logísticos e outras despesas) para a alocação dos custos que são agrupados em contas contábeis. A composição dos recursos é de acordo com área, como por exemplo, Pessoal (remuneração, encargos sociais e benefícios), hardware (depreciação e manutenção) e deslocamento (no país e no exterior).

Para cada recurso existe um direcionador de custos com o objetivo de apropriar ou alocar os custos aos subprocessos. Com isso, é possível visualizar quais recursos são mais representativos em relação ao volume de custos, e identificar as oportunidades de melhorias em relação aos agrupamentos. As contas contábeis estão vinculadas às contas gerenciais do Sistema Informatizado de gestão de custos adquirido no mercado.

As informações desses recursos vêm dos diversos sistemas fontes existentes na empresa (Sistemas de Gestão Pessoas, aquisições, patrimônio e estoques, financeiro, planilhas, etc) e servem para a apuração dos custos.

As informações disponibilizadas por estes sistemas relativos aos custos do Serpro são transportadas para o sistema informatizado de Custos. Antes de alimentar esse sistema, as informações são tratadas e integradas. Também são transportadas as informações dos direcionadores (subprocessos de suporte e de negócios para os processos produtivos), da capacidade instalada, da apropriação e do faturamento.

Os direcionadores de custos dos recursos permitem a alocação dos custos aos subprocessos. O quadro 1 mostra os recursos, sua composição, a fonte dos dados e seus respectivos direcionadores de custos atualizados.

Quadro 1: Direcionadores de custos de cada recurso

Recursos	Conta Gerencial	Fonte	Direcionador (critérios)
Pessoal	Remuneração	Sist. Gestão Pessoas	FTE* ponderado
	Encargos Sociais		
	APA		
	Benefícios		
Hardware	Hardware - Depreciação	Sist. Patrimônio e Estoque	Custo subprocessos sem depreciação de HW e amortização de SW
	Hardware - Manutenção	Sist. Aquisições	Custo contratos alocados diretamente aos subprocessos
Software	Software - Amortização	Sist. Financeiro	Custo subprocessos sem depreciação de HW e amortização de SW
	Software - Locação	Sist. Aquisições	Custo contratos alocados diretamente aos subprocessos
	Software - Manutenção	Sist. Aquisições	Custo contratos alocados diretamente aos subprocessos
Serviços de Teleprocessamento	Teleprocessamento	Sist. Aquisições	Custo contratos alocados diretamente aos subprocessos
Serviços de Terceiros	Serviços de Terceiros	Sist. Aquisições	Custo contratos alocados diretamente aos subprocessos e direcionamento para contratos de clientes
Serviços Profissionais Contratados	Serviços de Informática	Sist. Siafi	FTE e direcionamento para contratos de clientes
	Serviços Públicos		FTE, custo contratos alocados diretamente aos subprocessos e m ² dos departamentos
	Serviços Logísticos		m ² dos departamentos
	Demais Serviços		Tempo de apontamento e custo contratos alocados diretamente aos subprocessos
	Serviços Realocados		FTE
Custos com Deslocamentos	Deslocamentos no País	Sist. Siafi	FTE
	Deslocamentos no Exterior		FTE
Instalações e Serviços Logísticos	Bens Móveis - Manutenção	Sist. Siafi e Patrimônio	FTE
	Bens Imóveis - Manutenção		FTE e custo dos contratos alocados diretamente aos subprocessos
	Bens Imóveis - Depreciação		m ² dos departamentos
	Realocação Depreciação		FTE
Outras Despesas	Despesas Gerais	Sist. Siafi	FTE e custo dos contratos alocados diretamente aos subprocessos
	Despesas Tributárias		FTE
	Materiais		FTE

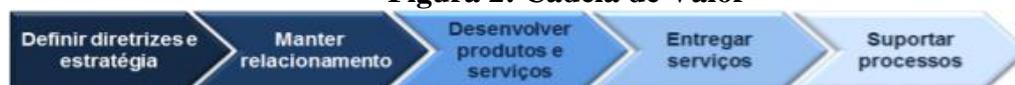
* FTE: Full Time Equivalent ou tempo de apontamento.

** HW = Hardware; SW = Software.

Fonte: Relatório de recomendações do Modelo de Custos (2013) atualizado.

4.2 Subprocessos

O sistema ABC do Serpro é composto por 190 subprocessos, considerando 2 destes associados às atividades do PSE (pessoal do serviço externo) e, recentemente, mais um devido ao programa de aposentadoria voluntária que teve início em 2016. Os subprocessos são agrupados em Macroprocessos, Processos e Cadeia de Valor representada pela figura 2.

Figura 2: Cadeia de Valor

Fonte: Relatório de recomendações do Modelo de Custos (2013).

A partir da cadeia de valor, os subprocessos estão agrupados em 10 Macroprocessos distribuídos conforme figura 3.

Figura 3: Macroprocessos



Fonte: Relatório de recomendações do Modelo de Custos (2013).

Na estrutura existem 50 processos divididos entre estes dez Macroprocessos. Como exemplo, o Macroprocesso Gerenciamento de relacionamento é dividido em processos gestão de fornecedores e gestão de clientes, já o Macroprocesso Gerenciamento de Nível de Serviço é dividido em processos gestão de níveis operacionais e gestão de níveis de serviços. Em seguida, vem os 190 subprocessos agrupados em cada um dos 50 processos.

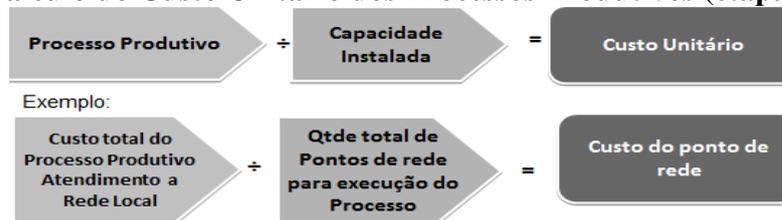
Os direcionadores de custos dos subprocessos para os objetos de custos ou o próprio subprocesso é feito por alocação direta. Esta alocação se baseia no consumo de cada subprocesso para a realização de outro subprocesso ou para a produção de um serviço ou produto. Cada área realiza a alocação de acordo com o critério definido pela gestão de custos, conforme quadro 1. Em alguns casos as áreas produtivas estabelecem critérios específicos para a alocação de subprocessos de negócio. A definição de um direcionador de custos considera a viabilidade de medição de forma precisa do consumo do subprocesso e a comparação entre as áreas da empresa. As Figuras 4 e 5 mostra exemplos de direcionamento.

Figura 4: Direcionamento dos custos dos Subprocessos de Negócio para os Processos Produtivos (etapa D)



Fonte: Arquivos Serpro 2016.

Figura 5: Direcionamento dos custos dos Processos Produtivos para os Serviços e Cálculo do Custo Unitário dos Processos Produtivos (etapa E)



Fonte: Arquivos Serpro 2016.

A partir daqui, já é possível fazer a distribuição dos custos aos subprocessos com relação às alocações, viabilizando a avaliação dos subprocessos com superalocação ou subalocação. No caso da cadeia de valor, já se saberia os valores totais de cada um de seus segmentos: definir diretrizes estratégicas, manter relacionamento com o cliente, desenvolver produtos e serviços, entregar serviços e suportar processos; e também o percentual que cada um representa em relação aos custos totais da empresa. Inclusive, é possível visualizar as informações em nível de Macroprocesso, Processo e Subprocesso. Portanto, são diversas as informações analíticas que podem ser extraídas desta metodologia de custos.

4.3 Objetos de Custos

Os objetos de custos são compostos pelos Insumos e Serviços produzidos por meio dos processos produtivos executados. Os insumos recebem as alocações de custos dos subprocessos que posteriormente são apropriados aos serviços, o que possibilita identificar os custos dos serviços prestados pelo Serpro. Alguns exemplos de insumos são: acesso remoto, administração da rede local, apoio organizacional, armazenamento físico de documentos, digitação de dados, digitalização de documentos por imagem, envelopamento manual, etc. São pelo menos 68 tipos de insumos.

Além destes Insumos produzidos, há também o controle de ociosidade ou não apropriação por parte das Unidades de Relacionamento com os Clientes, as URCs (são cinco).

No sistema de custos ABC há, pelo menos, 3.500 serviços externos e 600 serviços internos. Os Serviços Externos são prestados aos clientes do Serpro e os Serviços sinternos são aqueles prestados internamente à própria empresa.

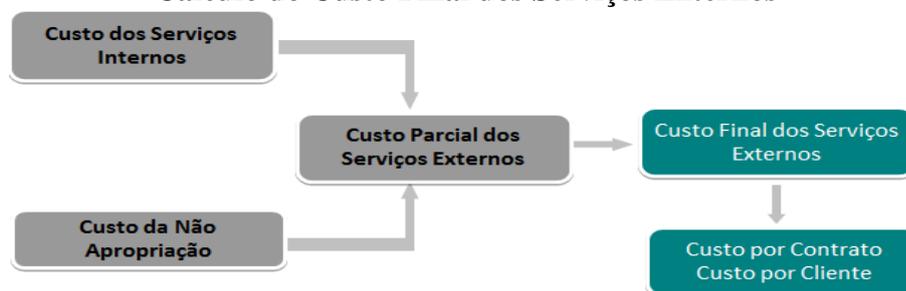
Os direcionadores de custo dos Objetos de Custos são definidos através de critérios e sistemáticas que consideram a capacidade produtiva e a apropriação de custos realizada pelas unidades organizacionais. Considera-se também o esforço realizado pelos subprocessos para a produção de um Insumo ou Serviço.

Estes critérios são estabelecidos pelas Unidades Organizacionais que utilizam as próprias unidades de medidas existentes dos Insumos para alocar os custos, facilitando o direcionamento adequado dos custos dos: Subprocessos aos Insumos (alocação) e dos Insumos aos Serviços (apropriação). Dessa forma, conhece-se a composição dos serviços e da capacidade produtiva ou instalada.

A partir daí, é possível identificar quais percentuais de cada insumo compoem um serviço, inclusive rastrear as alocações em todas as dimensões (Recursos, Subprocessos e Objetos de Custos). Finalmente, calcula-se o custo final dos serviços externos prestados, conforme mostra a figura 6.

Resumidamente, o modelo de custos atual trabalha da seguinte forma: a estrutura de Subprocessos da empresa faz a alocação de custos dos recursos aos subprocessos (negócio e suporte), após isso, ocorre a alocação desses subprocessos aos objetos de custos e, por fim, a apropriação aos serviços pelas unidades responsáveis. Dessa forma, a contabilidade gerencial propicia a geração de informações analíticas para a gestão de custos.

Figura 6: Direcionamento dos custos dos Processos Produtivos para os Serviços (etapa F) e Cálculo do Custo Final dos Serviços Externos



Fonte: Arquivos Serpro 2016.

4.4 Análises

Antes de tudo, é importante ressaltar que um dos objetivos estratégicos da empresa é ser líder em custos e consolidar a sustentabilidade econômica. Observou-se que a gestão de custos do Serpro está congruente com esta finalidade. E destaca-se, portanto, a importância do controle do custo do serviço prestado para contribuições de melhoria a curto e longo prazo.

Durante o período da pesquisa, constataram-se várias mudanças organizacionais. Em busca de reduzir custos, aumentar receita, melhorar sua competitividade e produtividade, o Serpro vem implementando medidas estruturais e conjunturais.

Recentemente, ainda na elaboração desta pesquisa, a empresa alterou seu organograma com o intuito de enxugar um pouco mais a sua estrutura organizacional. Para isso, rearranjou as áreas de interesse comum para otimizar o seu maior ativo que são as pessoas, e criou novas áreas, tais como: marketing, compliance, integridade e risco. Esta nova visão intenciona também atingir a um público alvo não atendido antes, os clientes privados.

No sistema ABC adotado, a empresa de TI agrupa suas atividades em dois processos de negócios: negócio e suporte, onde o primeiro abarca as atividades operacionais e o segundo as atividades gerenciais, administrativas e de apoio. Os custos que integram os serviços prestados são compostos pela quantidade consumida de cada processo produtivo ou insumo. Isso permite o levantamento de informações de custos para a melhoria dos processos produtivos, proporcionando maior rastreabilidade dos custos da empresa e subsidiando o processo de tomada de decisão.

No entanto, como a implantação de um método (ABC) não é uma tarefa estática, mas um processo contínuo, ajustes são feitos periodicamente nos direcionadores da empresa, na capacidade instalada, na forma de apropriação dos insumos e em outras medidas que demonstram uma evolução da empresa com o novo sistema de custeio.

O sistema de custos utilizado possibilita a disponibilização de informações para os diversos níveis da organização, que pode apoiar o nível estratégico empresarial, inclusive, a formação de indicadores de desempenho para a empresa como um todo. Além de propiciar uma visão atuarial do crescimento desproporcional dos custos e a adoção de medidas prévias.

As informações geradas possuem grande valor empresarial e mercadológico. No entanto, percebeu-se um foco maior na produção dessas informações ao invés das análises delas procedentes. Um maior aproveitamento dessas informações direcionaria mais as decisões no sentido de afetar, com mais precisão, os pontos carentes de melhorias.

Para o processamento de apuração de custos, há muita importação manual de dados dos diversos sistemas utilizados pela empresa, contudo, os procedimentos operacionais e de controle estão automatizados. Mas como a apuração de custos se dá, muitas vezes, de forma manual, o processo tem mais propensão a apresentar falhas. Devido a isto, a CGU recomendou a integração dos sistemas e é o que o Serpro tem feito atualmente. Além de melhorias, os relatórios podem se tornar mais tempestivos.

A empresa tem trabalhado neste sentido, de haver a importação automática das informações operacionais e produtivas para o sistema automatizado de custos. Isso poderá proporcionar economia de tempo e focar em outras atividades mais importantes como a análise de desempenho econômico-financeiro da empresa, além de poder reduzir a ocorrência de erros ou falhas humanas.

Ao fim da apuração de custos, a empresa através do sistema de informação disponível, gera os relatórios que dão suporte à tomada de decisões. Portanto, os Relatórios Analíticos e Gerenciais permitem ter noção do Processo Produtivo (Insumo), da rentabilidade por contrato dos clientes das Unidades Organizacionais, do custo das atividades (subprocessos) por Unidade Organizacional e do custo da Ociosidade por Processo Produtivo (Insumo) para cada Unidade Organizacional. Estes relatórios são disponibilizados no site da instituição para toda a empresa. Contudo, somente os gestores utilizam isto para monitorar suas respectivas áreas. Destaca-se, portanto, a necessidade de utilização destes relatórios também por todos os colaboradores, pois só tende a agregar valor à empresa.

Primordialmente, é a partir da concentração da maior parte dos custos que deve ser dado mais atenção a fim de poder melhorar a sua gestão. Por hora, pelas informações coletadas, identificou-se que o maior custo do Serpro é o de pessoal e benefícios (em torno de

70% do total dos custos). Portanto, a atenção deve se concentrar neste ativo de modo a identificar problemas como: pessoal inutilizado ou subutilizado, pessoas desqualificadas exercendo função que não tem maiores conhecimentos, aproveitamento do pessoal que tenha potencial confirmado para exercer tarefas específicas (daí uma triagem mais acurada a fim de identificar o potencial e as habilidades de cada funcionário, para que se evitem promoções por outros motivos que não o por merecimento), etc. Enfim, a partir daqui, a orientação é dada para outro foco: um estudo específico de Downsizing, Brainstorming e outros.

Diante do levantamento de informações, constatou-se a convergência do uso da metodologia de custeio baseado em atividades para sua definição original. Chegou-se a esta conclusão porque a empresa, além de possuir um Plano de Contas bem estruturado, possui um programa de software que faz a apuração dos custos pelo método ABC e ainda gera relatórios que dão suporte para verificação das operações da empresa e para a tomada de decisões.

Foi observado ainda que, altos custos indiretos e de apoio são alocados apenas no nível da atividade e não no nível do produto. Isso reforça que o sistema ABC é usado como uma ferramenta gerencial, e não como uma metodologia de contabilidade e custeio de produtos ou serviços.

Ressalta-se ainda que, não há indicação do abandono da atual Contabilidade Gerencial praticada pela empresa, pelo contrário, sugere-se uma reorganização da gestão de custos do Serpro a fim de aprimorar o seu conteúdo já existente e poder agregar mais valor com a implantação do SICC.

Verificou-se também, o cuidado com a separação dos recursos, atividades e objetos, bem como dos atributos das atividades e dos direcionadores de recursos e de atividades. Contudo, na profundidade das análises, identificou-se a necessidade de uma revisão dos atributos, dos direcionadores de recursos e atividades, das alocações e apropriações para poder eliminar possíveis arbitrariedades excessivas existentes por parte das unidades ou centros de custos. Esta revisão pode proporcionar ajustes necessários quando da atribuição dos custos para as atividades e, destas, para os objetos. Dessa forma, pode ser reduzido a arbitrariedade. Como dito anteriormente, esses ajustamentos verdadeiramente vêm sendo feito aos poucos, na medida em que as incoerências surgem. O que se propõe, é um processo sistemático, e não medidas corretivas do surgimento de questões problemáticas.

Além disso, verificou-se a classificação de algumas despesas como sendo custo, o que compromete a análise financeira e operacional da empresa, como por exemplo, serviços que aparentemente dão lucro, mas na verdade dão prejuízo, ou a real capacidade operacional da empresa em cobrir seus custos fixos. Não se pretende nesta pesquisa acadêmica pontuar possíveis não conformidades, pois este não é o foco da pesquisa, mas sugerir medidas que possam melhorar os processos e procedimentos operacionais e produtivos da empresa, a fim de possibilitar a implantação do SICC e conseguir uma melhor condução do negócio baseado em informações mais acertadas que orientem positivamente os rumos da empresa.

Outro destaque se dá na diferenciação entre alocação e apropriação. Para o Serpro, a apropriação se dá na atribuição (ou incorporação) dos insumos aos serviços (se dá no final do processo, ou seja, na produção do serviço, não necessariamente na prestação), significando que um serviço foi produzido, mas não entregue. Já a alocação ocorre nas demais atribuições. Há um conflito entre os conceitos apropriação e alocação.

É importante ressaltar que as mudanças organizacionais geralmente recebem resistência por parte dos colaboradores. Para enfrentar essas dificuldades, a melhor maneira é envolver o pessoal que irá usar as ferramentas e trabalhar o novo sistema desde o planejamento e o projeto até a implantação. Isso tende a conduzir a uma política de colaboração, iniciativa e presteza.

Após a finalização deste trabalho, concluiu-se que existe uma necessidade da implantação do SICC, já que este apoia a gestão de custos gerando informações mais

completas e dando mais segurança nas decisões. É possível a implantação desse Sistema de Informação porque a empresa já possui um plano de contas estruturado, uma metodologia de custeio eficaz adotada e a atual conjuntura definida claramente. Com isso, a vinculação das contas contábeis ficarão facilitadas.

5 Conclusões

A implantação do SICC poderá viabilizar maior controle nas operações e adequações que forem necessárias.

O Serpro se encontra no Estágio III, descrito por Kaplan e Cooper (2000), pois possui o sistema de custeio baseado em atividade. Porém, falta ainda uma definição melhor do segundo sistema que são os sistemas de controle operacional e de aprendizado que ofereçam *feedback* mais ágil aos funcionários, com informações financeiras e não financeiras para aprimoramento e resolução de problemas. Todavia, acredita-se que o Serpro está caminhando para o Estágio IV, tendo em vista que já iniciou o processo de integração de sistemas.

Contudo, para alcançar o Estágio IV, precisa-se também de ter um sistema de gestão de custos integrado totalmente que dê suporte tanto para os sistemas de relatórios financeiros, quanto para os sistemas de avaliação do desempenho estratégico e operacional (sistemas de *feedback* operacional). Daí a necessidade de implantação de um SICC (dentro da gestão de custos – SIGC) que ajude na interação entre o ABC e o *feedback* operacional (SCO).

Com o SICC, pode-se facilitar a identificação de: centros de custos que dão prejuízo e tratá-los; contratos impossíveis de serem realizados por serem muito dispendiosos e o cliente não poder pagar; altos custos fixos a fim de reduzi-los, pois estes, sendo elevados, engessam o crescimento da empresa. Essa visão pode melhorar a distribuição dos custos corporativos de forma mais justa e realística, entre outros benefícios, como aperfeiçoamento da metodologia ABC utilizada.

Deixa-se aqui a possibilidade de novas pesquisas no sentido de saber os meios e os procedimentos para facilitar essa implantação, além de outros sistemas ou informações que possam ser acrescentados à gestão de custos para agregar ainda mais valor às informações.

Sugere-se estudos posteriores para reafirmar estas descobertas a fim de expandir esse conhecimento para as empresas que queiram adotar um sistema de custos mais apurado, eficiente e eficaz.

6 Referências

- ATKINSON, Anthony A. e outros. **Contabilidade Gerencial**. Ed. Atlas S.A., São Paulo, 2000.
- BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. Ed. Atlas S.A., São Paulo, 1996.
- CHERMAN, Bernardo. **Contabilidade de Custos**. Ed. Ferreira, Rio de Janeiro, 2009.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. Ed. LTC, Rio de Janeiro, 2007.
- HORNGRENN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos**. Ed. Prentice Hall, 11ª edição, São Paulo, 2004.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. Ed. Futura, 2ª edição, São Pauo, 2000.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. Ed. Atlas S.A., São Paulo, 2012.
- MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo**. Ed. ENAP, Brasília, 2005.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. Ed. Atlas S.A., 10ª edição, São Paulo, 2010.
- MARTINS, Gilberto de Andrade e THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. Ed. Atlas SA, 2ª ed., São Paulo, 2009.
- MOWEN, Maryanne. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. Ed. Pioneira Thomson Learning, São Paulo, 2001.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio Baseado em Atividades**. Ed. Atlas S.A., 2ª edição, São Paulo, 2011.

ROSCHEL, Lucas Facciuto; BORGERT, Altair; SOUZA, Flávia Renata de. **Estruturação de um modelo de custeio baseado em atividades numa empresa prestadora de serviços**. Revista de Estudos Contábeis, Londrina, V. 4, N. 7, P. 20-38, jul/dez 2013.