

PROPOSTA METODOLÓGICA DE APURAÇÃO DE CUSTOS EM SERVIÇOS COMPARTILHADOS

Jaime De Souza Oliveira
Felipe Pinto De Mendonça
Manuel José Nunes pinto
Taiguara De Freitas Langrafe

Resumo:

Os elementos que orientam a decisão pela adoção de um modelo ou outro de apuração de custos estão associados ao grau de disponibilidade de informações, ao nível de automação e aos recursos das áreas de custos. O sistema de custo direto é preferido nas empresas com menor grau de informação e automação, pois se baseia fundamentalmente em dados colhidos ao longo do fluxo do processo do serviço, que estão à vista do analista de custos. O sistema de custo por absorção é basicamente contábil e utiliza apenas tempos e quantidades, dos serviços, como ponderadores para alocação dos custos, assim é preciso alto grau de informatização da empresa, pois serão necessários dados quantitativos mensais relativos a todos os serviços oferecidos e informações produzidas por um sistema de contabilidade gerencial, desenvolvido paralelamente à contabilidade fiscal. Porém, muitas empresas desenvolveram modelos híbridos, ou seja, aproveitaram as características favoráveis de ambos os modelos para criar um terceiro, foi dessa forma que surgiram sistemas que integram a descrição minuciosa do processo como um todo e a abordagem contábil-gerencial, sistema este proposto aos Serviços Compartilhados.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

PROPOSTA METODOLÓGICA DE APURAÇÃO DE CUSTOS EM SERVIÇOS COMPARTILHADOS

Resumo

Jaime de Souza Oliveira

Fund Escola de Comércio Álvares Penedo

jaimeoliveira@petrobras.com.br

Felipe Pinto de Mendonça

Fund Escola de Comércio Álvares Penedo

Manuel José Nunes Pinto

Fund Escola de Comércio Álvares Penedo

Taiguara de Freitas Langrafe

Fund Escola de Comércio Álvares Penedo

Os elementos que orientam a decisão pela adoção de um modelo ou outro de apuração de custos estão associados ao grau de disponibilidade de informações, ao nível de automação e aos recursos das áreas de custos. O sistema de custo direto é preferido nas empresas com menor grau de informação e automação, pois se baseia fundamentalmente em dados colhidos ao longo do fluxo do processo do serviço, que estão à vista do analista de custos. O sistema de custo por absorção é basicamente contábil e utiliza apenas tempos e quantidades, dos serviços, como ponderadores para alocação dos custos, assim é preciso alto grau de informatização da empresa, pois serão necessários dados quantitativos mensais relativos a todos os serviços oferecidos e informações produzidas por um sistema de contabilidade gerencial, desenvolvido paralelamente à contabilidade fiscal. Porém, muitas empresas desenvolveram modelos híbridos, ou seja, aproveitaram as características favoráveis de ambos os modelos para criar um terceiro, foi dessa forma que surgiram sistemas que integram a descrição minuciosa do processo como um todo e a abordagem contábil-gerencial, sistema este proposto aos Serviços Compartilhados.

Área Temática

Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e Serviços

ANÁLISE DE METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS EM SERVIÇOS COMPARTILHADOS

1 Serviços Compartilhados

2 Contribuição dos Sistemas de Custeio

2.1 Contribuição do Sistema de Custo Direto

2.2 Contribuição do Sistema de Custo por Absorção Total

3 Modelo de Apuração de Custos de Serviços Compartilhados

- A. Descrição das Rotinas e Estabelecimento dos Métodos e Padrões de Trabalho
 - B. Mensuração das Atividades Através da Cronoanálise e Outras Técnicas de Quantificação dos Recursos e Insumos Empregados.
 - C. Emprego de Técnicas de Estatística para Controle dos Dados que serão Inseridos no Sistema de Custos
 - D. Correção dos Dados Médios e Cálculo do Tempo Padrão
 - E. Apuração dos Custos por Centro de Responsabilidade
 - F. Quantificação dos Serviços cujos Custos serão Apurados Através de um Módulo Estatístico
 - G. Cálculo do Nível de Absorção dos Custos sobre os Serviços Compartilhados
 - H. Apuração dos Custos dos Serviços Compartilhados
- Modelo Híbrido de Apuração de Custos
- I – Classificação
 - II - Processo de Apuração de Custos
 - (a) Custo Direto Mensurado e (b) Custo Direto Alocado
 - III - Apuração de Custos - Sistemas Eletrônicos de Processamento
 - IV - Processo de Apuração de Custos - Outros / Acessórios
 - V - Processo de Apuração de Custos - Áreas Centralizadoras
 - VI - Processo de Apuração de Custos - Áreas Administrativas

1. Serviços Compartilhados

O final dos anos 90 foi um período marcado por grandes mudanças nos processos de trabalho e na estrutura das organizações, tendo em vista a automação industrial e o aumento concorrencial, o que exigiu uma redução de custos de produção e uma melhor alocação dos custos da empresa.

Assim, houve uma tendência crescente das empresas estarem focando suas atividades em seus *core-business*, e dentre outras ações adotadas, partiu-se para a utilização do modelo de *shared-services*, ou, serviços compartilhados.

Pode se entender por Serviços Compartilhados como sendo uma Unidade de Serviços que desenvolve dentro de uma mesma organização múltiplas atividades, como, recursos humanos, finanças, contabilidade, tecnologia da informação, compras, dentre outras. Como benefícios obtidos pela utilização deste modelo temos:

- Permitem que as Unidades de Negócio foquem em seu *core-business*, deixando de se preocupar com atividades não-fins;
- Os serviços prestados pelos serviços compartilhados passam a ser a atividade-fim da unidade, fazendo destes sua missão;
- Permite que ocorra uma redução do custo total para a empresa, através do estabelecimento de melhores rotinas, da eliminação de tarefas secundárias e do desenvolvimento de competências estratégicas;

A metodologia de apuração de custos dos Serviços Compartilhados será o objeto da nossa análise.

2. Contribuição dos Sistemas de Custeio

Muitas empresas desenvolveram modelos híbridos, ou seja, aproveitaram as características favoráveis de ambos os modelos para criar um terceiro. Talvez a explicação para tal fato esteja também relacionada com a história do desenvolvimento da informática e do crescente emprego da automação, que com o tempo passou a disponibilizar maior quantidade de dados. Assim, num primeiro momento as empresas adotaram o modelo de apuração de custo direto, por exigir menos esforço para implantação e manutenção, e quando passaram a produzir dados gerenciais em maior escala, em razão da crescente informatização, assimilaram este conjunto de dados e construíram um sistema de custos mais abrangente, sem prescindir do grau de detalhamento conquistado pelo projeto anterior. Foi dessa forma que surgiram sistemas que integram a descrição minuciosa do processo como um todo e a abordagem contábil-gerencial, aquela característica do sistema de custo direto e esta referente ao sistema de custo por absorção total.

1.1. Contribuição do Sistema de Custo Direto

A **cronoanálise** permite conhecer com detalhes a rotina de cada serviço e os recursos despendidos durante o processo. Tal forma de avaliação de processos possibilita a introdução de políticas estratégicas e operacionais com a finalidade de adequar os meios produtivos, a capacidade instalada e os insumos empregados às necessidades operacionais da empresa e às imposições do mercado. Áreas são reestruturadas e fluxogramas reprogramados, empregando-se tecnologia e reduzindo custos, com o objetivo de otimizar o resultado da empresa.

Atualmente, a modernização das empresas passa pela capacitação e profissionalização de seus funcionários para a realização de negócios e **a redução ou a eliminação de atividades administrativas através da automação**. Neste segundo aspecto, é de suma importância conhecer quantitativa e qualitativamente os recursos empregados na realização das rotinas de trabalho, pois somente assim se poderão direcionar os esforços para os **pontos de estrangulamento** e, dessa forma, maximizar os investimentos e recursos da empresa, obtendo melhores níveis de produtividade e rentabilidade.

O profundo conhecimento das rotinas dos serviços, através dos seus respectivos fluxogramas, é proporcionado por um adequado trabalho de desenvolvimento

organizacional, empregando-se **técnicas de cronoanálise**. Tal estudo é elemento fundamental adotado nos modelos de custo direto.

1.2. Contribuição do Sistema de Custo por Absorção Total

A preocupação com o **universo da empresa**, fundamentada na análise de todas as áreas e suas respectivas relações e implicações com o serviço, principalmente no que tange à formação do custo total unitário. Nesta óptica, o relevante é que a participação de cada uma das áreas da empresa seja revelada, inclusive com informações sobre a origem e a controlabilidade dos custos.

Distintamente do sistema de custo direto, o sistema de custo por absorção tem como característica a **amarração contábil**, ou seja, as despesas totais de um determinado período são alocadas a todos os serviços da empresa. Se forem somados os produtos das quantidades pelos custos unitários de cada um dos serviços ter-se-á como resultado a despesa total da empresa antes do início do processo de alocações dos custos dos serviços. Esta característica, da **amarração contábil**, garante ao modelo a necessária consistência do ponto de vista da contabilização gerencial.

Assim, observa-se que em muitas empresas, seja por questões relacionadas ao desenvolvimento do sistema de custos, seja por necessidades estratégicas, adotou-se um modelo híbrido, integrado pelos aspectos positivos dos dois modelos expostos. Atende-se, dessa forma, aos anseios dos analistas de desenvolvimento organizacional, responsáveis pela avaliação dos métodos e padrões de trabalho e seus respectivos graus de produtividade, e às necessidades dos analistas de custos e orçamento, que produzem informações dentro dos limites estabelecidos por convenções da contabilidade gerencial, como por exemplo quanto ao aspecto da **consistência**, e subsidiam as áreas relacionadas com o mercado na formação dos preços.

3. Modelo de Apuração de Custos de Serviços Compartilhados

Como já foi dito, este modelo, derivado do Sistema ABC – Custo Baseado em Atividades –, baseia-se nos aspectos mais interessantes e objetivos dos dois modelos descritos anteriormente e busca atender de forma eficiente às atuais necessidades do compartilhamento de serviços técnicos e administrativos de grandes empresas.

A integração mencionada resulta na construção de uma estrutura de custos composta dos seguintes elementos: descrição das rotinas de trabalho e estabelecimento de métodos e padrões; mensuração das atividades através da cronoanálise e outras técnicas de quantificação dos recursos e insumos empregados; emprego de técnicas de estatística para controle dos dados que serão inseridos no sistema de custos; correção dos dados médios e cálculo do tempo padrão; apuração dos custos por centro de responsabilidade; quantificação dos serviços cujos custos serão apurados através de um módulo estatístico; cálculo do nível de absorção dos custos aos serviços compartilhados e apuração dos custos dos serviços compartilhados.

A) Descrição das Rotinas e Estabelecimento dos Métodos e Padrões de Trabalho

O primeiro passo para implementação do **sistema de custo direto** ou do **modelo híbrido de apuração de custos** é a correta descrição das rotinas de trabalho dos serviços cujos custos serão apurados. Porém, antes disso é preciso que seja definido claramente o **serviço**, pois nestes modelos de apuração de custos o nível de detalhe pode diferir de um serviço para outro, tendo em vista as características individuais inerentes a cada serviço, o grau de disponibilidade das informações e o nível de detalhamento pretendido.

Além disso, podem ocorrer profundas variações entre rotinas de um mesmo serviço verificadas em momentos diferentes de uma determinada área. Isso se deve à falta de padronização dos métodos de trabalho, problemas de comunicação interna ou treinamento insuficiente dos funcionários envolvidos no processo.

Os gráficos a seguir exemplificam três distintas situações de padronização de rotinas e métodos de trabalho possíveis de serem verificadas em diferentes momentos de uma mesma empresa, considerando-se os motivos apresentados no parágrafo anterior:

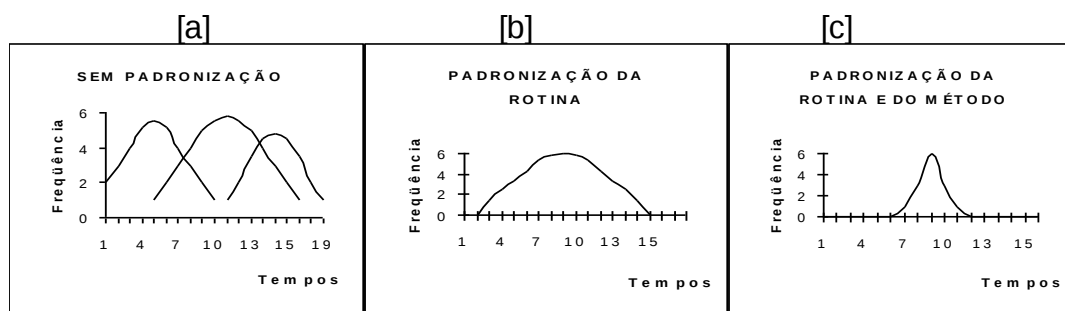


Figura 1: Diferentes níveis de padronização das rotinas e dos métodos de trabalho.

O gráfico [a] indica um serviço sem padronização em razão de diferenças nas rotinas, métodos e operadores; o gráfico [b] indica um serviço com alguma padronização da rotina, mas com diferenças nos métodos de trabalho e nos operadores; já o gráfico [c] mostra um serviço com padronização da rotina e do método. A pequena variação apresentada deve-se às naturais diferenças entre operadores, resultado do nível de experiência, conhecimento, capacidade e destreza inerentes a cada indivíduo. Mesmo a diferença produzida entre operadores pode ser minimizada através de investimento em treinamento.

Embora não exista, no contexto, a característica da tangibilidade, de unidade concreta definida, normalmente evocada pelo termo, usa-se a expressão **serviço** como designação de uma unidade daquilo que as empresas prestadoras de serviços oferecem ao mercado. Como as características de clareza, precisão e homogeneidade não são inerentes aos próprios nomes dos serviços, elas terão que ser supridas através de definições e qualificações voltadas especificamente para o objetivo de apuração de custos. Tais definições e qualificações devem ser empreendidas com o extremo cuidado, pois são fundamentais para o sucesso de qualquer esforço de apuração de custos de serviços. A participação de especialistas de desenvolvimento organizacional nessa fase de trabalho normalmente será muito construtiva.

No entanto, atualmente existe uma forte tendência para padronização acentuada dos métodos e rotinas das atividades de serviço graças aos significativos investimentos efetuados em automação.

Mesmo assim recomenda-se cautela, a fim de evitar conflitos entre as definições e as nomenclaturas convencionadas para os diversos serviços.

A padronização dos métodos e das rotinas, através da automação ou normalização, deve ser perseguida, pois oferece muitas vantagens, como racionalidade, produtividade, redução do retrabalho e dos custos, além de permitir a convenção e a nomenclatura adequada ao serviço, distinguindo-o dos demais com maior precisão.

Após o estabelecimento do nome do serviço, que o distinguirá dos demais, será descrita a rotina padrão de trabalho para o processamento de uma unidade deste serviço, através da elaboração do fluxograma de processo. Mas, mesmo assim, dois serviços com nomenclaturas e fluxogramas idênticos podem apresentar outras características que os tornarão diferentes, como é o caso do volume monetário associado a cada um. Esta diferença redundará em resultados distintos devidos ao vetor financeiro associado. No entanto, esta análise limita-se à estrutura administrativa, sendo o caráter financeiro tema para outro estudo. Considerando-se apenas o aspecto administrativo, este estudo limitar-se-á à análise de formas e modelos de apuração de custos administrativos de serviços compartilhados.

B) Mensuração das Atividades Através da Cronoanálise e Outras Técnicas de Quantificação dos Recursos e Insumos Empregados.

A cronoanálise é uma técnica bastante empregada, pela engenharia de prestação de serviços e pelos analistas de desenvolvimento organizacional, com o objetivo de racionalizar os processos de trabalho através da padronização das rotinas e métodos de trabalho.

Preocupa-se com todos os recursos envolvidos e o seu emprego racional. A matéria-prima, a mão-de-obra, as máquinas e equipamentos, o consumo de energia, a disposição da planta de prestação de serviços, os meios de transporte etc., são elementos de interesse do cronoanalista.

• Finalidades da Cronoanálise:

Podem ser consideradas como finalidades básicas da cronoanálise: a obtenção de padronização do serviço a um nível elevado de eficiência de cada operação requerida no processo e a determinação do rateio ou da média da produtividade para cada operação do serviço;

Ao lado dessas finalidades essenciais, a área de cronoanálise tem uma série de outras responsabilidades relevantes, dentre estas destacamos: análise de métodos e procedimentos; simplificação do trabalho e racionalização de métodos; estabelecimento de tempos - padrão por unidade, por meio de tomada de tempos dos elementos ou de outras técnicas; amostragens para determinar eficiência e utilização do homem e dos equipamentos; comparações e vistorias para justificativa de equipamentos e de *lay-out*; preparação, apresentação e manutenção de programas de treinamento, de **redução de custos**, de métodos, para o nível de supervisão; mensuração das operações; preparação e manutenção dos padrões; auxílio a todos os supervisores para o desenvolvimento de novos métodos; e estimativa de mão-de-obra.

Mensuração

Após serem conhecidas as rotinas - padrão para cada um dos serviços, a atenção deverá voltar-se para a mensuração dos recursos despendidos com o serviço em cada uma das áreas que tiveram envolvimento. Dessa forma, estar-se-á visando quantificar os recursos diretos associados ao serviço, gerador dos custos direto; os demais recursos, que dão origem às despesas indiretas, serão abordados num segundo momento.

Cada recurso despendido será mensurado da forma mais adequada possível, a fim de se manter a objetividade e a clareza necessárias ao sistema de custos. Além disso, deverão ser intensificados os esforços e os investimentos para mensuração, com bastante precisão, daqueles recursos com maior peso nas despesas da empresa.

O profundo conhecimento do fluxograma permite saber quais os recursos empregados no processo de prestação de serviços e a sua importância na estrutura de custos da empresa, o que resulta numa relevante informação estratégica, principalmente quando envolve decisões de investimentos em automação e racionalização dos serviços.

a) Despesas de Pessoal:

Para a adequada mensuração da mão-de-obra associada ao prestação de serviços deve-se adotar técnicas de cronoanálise que permitam a utilização de instrumentos consagrados para quantificação dos recursos humanos despendidos com a prestação de serviços, como os estudos de tempos e movimentos, a cronometragem, o *timechart* e a avaliação estatística das amostras.

b) Despesa de Informática:

Os recursos de informática poderão ser quantificados de acordo com os padrões adotados pelo fabricante dos equipamentos e programas, por exemplo, o padrão IBM. Normalmente os próprios fabricantes elaboram sistemas de custos para avaliar a utilização dos equipamentos que vendem, pois muitas das empresas que os compram são prestadoras de serviços de informática e dependem de tais informações para poderem faturar os seus serviços.

Nesta área, a unidade convencionada e aceita pelo mercado é a **service unit**, que representa o grau de utilização dos diversos recursos de informática existentes, como comunicação, uso da *CPU*, impressoras, programas, memória de trabalho, memória de arquivo, unidade de disco, *modem* etc. Cada um destes itens é devidamente ponderado pelo sistema de custos, produzido pelo fabricante e vendido com os equipamentos. A quantidade de **service units** ou unidades de serviço informadas representa o nível de utilização dos recursos de informática para processamento de determinado sistema ou serviço.

A análise de sistemas de apuração de custos de recursos de informática não faz parte dos objetivos deste estudo. Porém, como será necessário calcular a quantidade dos recursos de informática utilizada na prestação de serviços, adotar-se-ão os mesmos critérios convencionados e aceitos pelo mercado em geral, ou seja, serão alocadas as despesas da área de informática aos sistemas, serviços e centros de responsabilidade, conforme os respectivos níveis de utilização de tais recursos para operacionalização de suas atividades.

c) Demais Despesas:

Outros recursos com menor peso no total das despesas, mas com expressiva participação na composição dos custos unitários dos serviços, devem ser considerados em separado. É importante a alocação de tais despesas em relação

aos serviços e o conhecimento da sua magnitude, pois participam da composição dos custos diretos mensuráveis.

Existem outros itens de despesas que possuem reduzida expressão em relação à despesa total da empresa e insignificante participação na formação dos custos unitários dos serviços prestados, como por exemplo: a caneta esferográfica utilizada, a tinta da impressora, o *toner* da copiadora etc. Apesar de serem recursos geradores de custos diretos mensuráveis, sua quantificação apresentaria resultados inexpressivos e, portanto, seria pouco interessante mensurá-los em separado. Neste caso, o nível de detalhe não compensa o investimento para avaliação do uso dos recursos, podendo tais despesas ser agregadas às demais despesas de estrutura, como as de aluguel ou de comunicações, e ser alocadas segundo critérios específicos, como será visto adiante.

As despesas indiretas, que não são consideradas num sistema de custo direto, serão analisadas também mais adiante, no momento oportuno.

Portanto, vale ressaltar que as despesas mais relevantes, do ponto de vista da despesa total da empresa e da composição dos custos unitários dos serviços, devem sofrer uma análise mais cautelosa, a fim de permitir uma quantificação eficiente e precisa, quesitos essenciais para um sistema comprometido com a realidade dos Serviços Compartilhados.

C) Emprego de Técnicas de Estatística para Controle dos Dados que serão Inseridos no Sistema de Custos

Após a descrição do fluxograma efetua-se a mensuração do recurso mão-de-obra direta através da cronoanálise, a qual utiliza técnicas para medir o tempo de dedicação do funcionário aos serviços descritos, durante a realização do processo.

Cronometragem

O cronometrista deve tomar uma quantidade “n” de mensurações do ciclo do processo, conforme descrito no fluxograma, a fim de obter o tempo médio para realização de um ciclo da operação.

Havendo dificuldade na cronometragem de uma certa operação, ela poderá ser cronometrada em separado, sem prejuízo para o trabalho. Quando a operação tiver ciclo muito curto, deve-se cronometrar por ciclo a execução da operação por diversas vezes para viabilizar a cronometragem. Uma alternativa é a agregação de operações, quando isto for viável e de interesse.

A cronometragem pode ser feita diretamente no local onde se realiza o prestação de serviços ou em laboratório. Será efetuada em laboratório quando o serviço: for novo e, portanto, estiver em desenvolvimento e avaliação; estiver sendo automatizado ou aperfeiçoado, para posterior implantação; e ou tiver pouca ocorrência, dificultando a atividade de observação e mensuração.

• Tamanho da Amostra

Como dito anteriormente, o cronometrista deve fazer várias observações, a fim de determinar o tempo médio para realização de um ciclo operacional de um serviço. A quantidade de elementos necessária ou ideal de uma amostra de observações que permita calcular o tempo médio da operação de forma segura, ou pelo menos, dentro de certos limites de segurança, devem levar em consideração as regras da Estatística.

Normalmente, na atividade de serviços, verifica-se que os tempos normais médios mensurados apresentam erro relativo de 10% em relação à média amostral e coeficiente de confiança de 90%, ou seja, existe 90% de possibilidade de que o

intervalo de confiança estabelecido, 10% da média amostral observada, ocorra ao considerar-se pelo menos os “n” elementos dimensionados para a amostra em questão.

Portanto, o tempo normal médio final será calculado com base na amostra colhida e dimensionada segundo critérios consagrados pela Estatística.

D) Correção dos Dados Médios e Cálculo do Tempo Padrão

Ritmo

O tempo normal poderá ser ajustado, conforme se julgue necessário corrigir o ritmo empregado pelo funcionário. O tempo normal é calculado com o objetivo de obter-se o tempo da operação e não do funcionário, ou seja:

$$\text{Tempo Normal Corrigido} = \text{Tempo Normal Médio Final} \times \text{Ritmo}$$

Equação 1: Correção do tempo normal médio

O ritmo será avaliado subjetivamente numa escala de 0,80 até 1,20, conforme a destreza e agilidade do funcionário. Dessa forma: em amostras obtidas de funcionários ágeis será aplicado redutor, variando entre 0,80 e 0,99; em amostras obtidas de funcionários com menor agilidade serão aplicados coeficientes de correção de ritmo variando entre 1,01 e 1,20; e em amostras obtidas de funcionários com grau de agilidade média não será aplicado coeficiente de correção.

O coeficiente de correção de ritmo será aplicado de forma subjetiva, verificando algumas características do funcionário avaliado, como agilidade motora, capacidade intelectual, experiência, coordenação etc.

Tempo Padrão

Sobre o tempo médio normal corrigido deverá ser acrescentado ainda um índice que representa as tolerâncias, demoras inevitáveis, para obter-se finalmente o **tempo padrão** da operação.

O tempo médio normal corrigido é o resultado médio da amostra, obtida e devidamente dimensionada ao qual é adicionado o coeficiente de correção de ritmo. Sobre este valor são acrescentadas as tolerâncias relativas ao trabalho humano e ao meio ambiente, cujo resultado será denominado **tempo padrão**.

Segundo o Prof. Muscati¹, as tolerâncias, ou demoras inevitáveis, podem ser discriminadas da seguinte forma:

Tolerâncias (Demoras Inevitáveis)	
<i>Necessidades Pessoais</i>	5 %
<i>Fadiga</i>	10 %
<i>Esperas</i>	10 %
Total	25 %

Dados para o setor de prestação de serviços (escritório).

E) Apuração dos Custos por Centro de Responsabilidade

Para implementação de qualquer sistema de custo, que respeite os preceitos contábeis geralmente aceitos, é necessária e fundamental a existência de um Sistema de Custos por Centro de Responsabilidade.

F) Quantificação dos Serviços cujos Custos serão Apurados Através de um Módulo Estatístico

O sistema de custos de serviços proposto necessita de um sistema que forneça informações quantitativas mensais dos serviços processados. Porém, distintamente dos sistemas convencionais, o modelo híbrido de apuração de custos não necessita de informações sobre a totalidade dos serviços processados. Para este sistema bastam informações quantitativas apenas dos serviços cujos custos serão apurados.

Aqui surge a primeira distinção entre o sistema de custos por absorção convencional e o modelo híbrido de apuração de custos, ou seja, no modelo convencional era pré-requisito essencial o conhecimento de todos os serviços processados, pois esta informação é essencial para um sistema que distribui a despesa total de um determinado período sobre os serviços processados naquele mesmo período, obedecendo a uma tabela de pesos pré-determinados por serviço, que podem ser os tempos padrão. Portanto, neste modelo tradicional de apuração de custo os tempos padrão são apenas ponderadores utilizados para distribuição das despesas. Dessa forma, a importância da mensuração dos tempos padrão no modelo de custo por absorção é menor do que no modelo de custo direto, no qual os tempos mensurados e outras formas de avaliação quantitativa dos recursos empregados expressam relevante informação para o sistema de custos, que opera a partir de tais dados.

G) Cálculo do Nível de Absorção dos Custos sobre os Serviços Compartilhados

No modelo de custo direto uma parte das despesas das áreas diretas é alocada aos custos proporcionalmente à utilização do tempo disponível da mão-de-obra direta. Dessa forma, as despesas com estrutura e mão-de-obra indireta são alocadas aos serviços de acordo com o grau que estes absorvem dos recursos disponíveis da mão-de-obra direta, ou seja:

$$T A b = \frac{T T_{MOD}}{T D_{MOD}} = \frac{\sum_{i=1}^n T P_i \times Q_i}{N F \times D U \times J T}$$

Equação 2: Taxa de absorção.

Sendo:

- $T A b$ = taxa de absorção da mão-de-obra direta;
- $T T_{MOD}$ = tempo trabalhado mensal da mão-de-obra direta;
- $T D_{MOD}$ = tempo disponível mensal da mão-de-obra direta;
- $T P_i$ = tempo padrão de um serviço “i”;
- Q_i = quantidade mensal de um serviço “i”;
- $N F$ = número de funcionários pertencentes à mão-de-obra direta;
- $D U$ = número médio de dias úteis no mês;
- $J T$ = jornada de trabalho diária da mão-de-obra direta, em minutos.

O resultado encontrado, representa o quanto do tempo disponível da mão-de-obra direta da empresa está sendo utilizado mensalmente para processamento dos serviços sob análise.

Será utilizado dado semelhante como critério para alocação das demais despesas, relativas à estrutura e à mão-de-obra indireta, verificadas nas áreas diretamente relacionadas ao processamento dos serviços analisados.

H) Apuração dos Custos dos Serviços Compartilhados - Modelo Híbrido de Apuração de Custos

I - Classificação

Neste modelo de apuração de custos de serviços compartilhados é adotada uma classificação para custos diferente dos processos tradicionais de apuração de custos. As definições utilizadas buscam adequar a terminologia de custos ao ambiente, abandonando o hábito de adaptar conceitos da área industrial e contábil, como ocorre nos modelos tradicionais. Deste modo, os custos administrativos serão divididos em:

- **Custo Direto Mensurado:** representa todo o recurso envolvido diretamente com o serviço e que foi possível mensurar fisicamente junto às áreas que envolvem prestação de serviços, como mão-de-obra direta, sistemas eletrônicos de processamento, postagem, materiais e outros.
- **Custo Direto Alocado:** representa todo recurso envolvido diretamente com o serviço. Porém pela impossibilidade de apropriação física decorrente das circunstâncias da imensurabilidade, foram adotados processos de alocação, que apesar de serem ponderações físicas, quantidades e tempos padrões, incorrem em relações proporcionais de avaliação, representadas por formas de cálculo diferentes da mensuração simples e direta. Exemplo: administração das áreas de serviços.
- **Custo Indireto:** representa a absorção sobre os custos diretos apurados, das despesas administrativas provenientes das áreas não envolvidas com a prestação de serviços e pertencentes à administração central; ou seja, refere-se aos departamentos administrativos e não - operacionais.

II - Processo de Apuração de Custos

Neste tópico será apurado o custo direto mensurado, através da cronoanálise, a qual auxilia a mensuração dos recursos humanos utilizados durante o processo: mão-de-obra direta - MOD. Também será apurado o custo direto alocado, a partir das despesas provenientes da mão-de-obra indireta e das despesas estruturais, sendo utilizada para este fim a taxa de absorção para cálculo do volume de tempo do serviço analisado em relação à disponibilidade total dos recursos produtivos, ou seja, a planta ou capacidade instalada de prestação de serviços.

II - (a) Custo Direto Mensurado

Através dos fluxogramas dos serviços analisados apura-se o custo direto mensurado, o qual considera especificamente as despesas com a mão-de-obra direta.

II - (b) Custo Direto Alocado

As despesas com mão-de-obra indireta e as despesas estruturais serão alocadas aos serviços proporcionalmente ao uso que estes fizerem dos recursos disponíveis de mão-de-obra direta. Este critério, aparentemente subjetivo até certo ponto, fundamenta-se na idéia de que a administração das áreas e os recursos de infra-estrutura disponíveis estão diretamente associados ao tempo produtivo, medido a partir da mensuração do tempo de trabalho realizado pela mão-de-obra direta. Esta relação está associada à crença de que o tempo médio dedicado aos negócios e à administração, pelos administradores das áreas, está relacionado à quantidade de informações e ao número de documentos produzidos para posterior processamento. Portanto, este critério ajusta-se à realidade ao alocar a cada serviço uma parcela das despesas estruturais e das despesas com a mão-de-obra indireta

proporcionalmente ao tempo e ao volume de processamento deste em relação aos demais serviços.

É relevante destacar que através deste critério a parcela de custos a ser alocada a cada serviço corresponde ao que este utilizou dos recursos disponíveis. **Portanto, caso a capacidade instalada esteja sendo utilizada abaixo do seu nível de pleno emprego, a ociosidade existente não irá onerar o custo dos serviços compartilhados.** Neste caso, será possível verificar o reflexo da ociosidade nos demonstrativos de resultados das áreas.

O custo dos serviços compartilhados não deve conter ociosidade, pois são dados operacionais utilizados em negociações com os clientes. Os cálculos que determinam os pontos de equilíbrio das tarifas não devem possuir resíduos provenientes da ociosidade, pois tornaria os “**preços**” dos serviços compartilhados não-interessantes.

Da mesma forma, o ganho de produtividade originado pelo aumento da relação entre a quantidade de serviços processados e a capacidade instalada não deve refletir imediatamente no custo do serviço. Os custos unitários sofrerão redução em sua magnitude a partir do momento em que o nível de pleno emprego da capacidade instalada estiver atingido. A partir deste ponto será possível incorporar ganhos de produtividade aos custos dos serviços.

Outra possibilidade de redução dos custos unitários é o redimensionamento dos recursos utilizados durante o prestação de serviços, seja através da incorporação da automação, seja da redução das despesas. É importante destacar que as despesas com mão-de-obra podem ser redimensionadas. Porém, a quantidade da mão-de-obra direta não deve ser considerada como na indústria, ou seja, variando proporcionalmente com a variação da quantidade produzida, pois as empresas prestadoras de serviços não possuem linhas de produção sistematizadas como as indústrias. Nos Serviços Compartilhados a prestação de serviços ocorre de acordo com a necessidade da Companhia, sendo que durante o mês, ou mesmo durante o dia, ocorrem momentos em que o nível de prestação de serviços supera os limites previstos da capacidade instalada, enquanto que em outros momentos, no mesmo período, podem ocorrer níveis de ociosidade.

Os Serviços Compartilhados procuram minimizar esta situação treinando seus funcionários para atuarem nas diversas áreas e setores, com a finalidade de que nos momentos de maior exigência todos possam colaborar para a redução dos **gargalos** que aparecem durante o prestação de serviços. O conceito de **células de trabalho** é adotado pelo sistema Compartilhado com resultados significativos. Outra forma de minimizar tais situações é a adoção contínua de métodos automatizados de prestação de serviços, com reflexos em termos mercadológicos e de redução de custos.

É relevante destacar que parcela das empresas prestadoras de serviços, principalmente as de maior nível técnico, convencionaram que os custos com mão-de-obra são fixos, uma vez que não variam proporcionalmente com a variação da prestação de serviços. Na verdade as variações ocorrem, porém estão associadas às significativas oscilações nos patamares produtivos. E as decisões sobre dimensionamento da mão-de-obra são estabelecidas a partir de critérios que não estão relacionados somente com a variação da prestação de serviços. Quando este critério é considerado, não é o único nem o preponderante. As decisões sobre dimensionamento dos recursos humanos consideram outras variáveis, como potencial das áreas, nível de automação, potencialidade dos negócios etc. A automação tem

possibilitado o aproveitamento e o redirecionamento de parcela da mão-de-obra direta para a realização de negócios.

Estas considerações são necessárias para se entender **o critério utilizado para cálculo do custo direto alocado, conforme o volume de tempo do serviço sob análise:**

- **Volume Relativo de Tempo:**

O volume relativo de tempo de um determinado serviço em relação ao demais pode ser calculado da seguinte forma:

$$VRS = \frac{Q_a \times TP_a}{\sum_{i=1}^n Q_i \times TP_i}$$

Equação 3: Volume relativo de tempo do serviço “a”.

Sendo:

VRS = volume relativo mensal de tempo do serviço “a”;

Q_a = quantidade mensal do serviço “a”;

TP_a = tempo padrão do serviço “a”;

Q_i = quantidade mensal do serviço “i”;

TP_i = tempo padrão do serviço “i”.

Taxa de Absorção

Porém, como não é viável a obtenção das quantidades e tempos padrão de todos os “i” serviços da empresa, pré-condição do sistema tradicional de custo por absorção, será necessário a utilização de uma variável substituta, ou seja aplicando o volume relativo de tempo:

$$TAB = \frac{TT_{MOD}}{TD_{MOD}} = \frac{\sum_{i=1}^n TP_i \times Q_i}{NF \times DU \times JT}$$

Equação 4: Taxa de Absorção

Sendo:

- TAB = taxa de absorção da mão-de-obra direta ou volume relativo de tempo;
- TT_{MOD} = tempo trabalhado mensal da mão-de-obra direta com serviços sob análise;
- TD_{MOD} = tempo disponível mensal da mão-de-obra direta.

ou

- TP_i = tempo padrão de um serviço “i”;
- Q_i = quantidade mensal de um serviço “i”;
- NF = número de funcionários pertencentes à mão-de-obra direta;
- DU = número médio de dias úteis no mês;
- JT = jornada de trabalho diária da mão-de-obra direta, em minutos.

- **Apuração do Custo Unitário Total da Área Operacional:**

O somatório do produto das quantidades pelos tempos padrão de cada um dos serviços analisados resultará no volume de tempo absorvido por cada um dos serviços. A relação entre o volume de tempo de cada serviço e o tempo disponível total resultará no volume de tempo relativo de cada serviço, ou seja, o quanto cada um

dos serviços sob análise absorve da mão-de-obra direta disponível. A partir destes valores relativos é possível alocar parcela das despesas com pessoal indireto e estrutura aos serviços analisados. Para isto basta calcular a parcela do total contábil que cabe a cada item dos serviços, através do volume relativo de cada um dos serviços, e em seguida dividir o resultado pela quantidade mensal do serviço para obter o custo unitário alocado de pessoal indireto e de estrutura.

O processo de alocação, através da proporção dos volumes de tempo, foi utilizado apenas para calcular o custo unitário alocado de pessoal indireto e de estrutura.

III - Apuração de Custos - Sistemas Eletrônicos de Processamento

A apuração dos custos de processamento eletrônico de dados e informações segue os padrões estabelecidos pelo **relatório de planejamento da capacidade e análise de performance**, elaborado a partir de programas da IBM para mensurar, em termos físicos e lógicos, a utilização dos seus computadores, em relação ao processamento ou prestação de serviços dos sistemas operacionais. Este relatório fornece o nível de utilização relativa de cada sistema de processamento sobre o conjunto de sistemas em produção, permitindo-se absorver parcela da despesa de um determinado sistema sobre a quantidade de serviços por ele processado. A unidade de medida utilizada é a **service unit** ou **unidade de serviço**, a qual compreende o conjunto de recursos disponíveis em relação ao processamento de dados e representa o resultado ponderado da utilização de tais recursos por aplicativo.

Finalmente, será preciso conhecer as quantidades de serviços processadas pelos sistemas, a fim de obter-se o custo unitário de processamento de cada serviço, uma vez que genericamente o custo unitário é a razão entre a despesa total e a quantidade produzida, em um determinado período.

Custo unitário para processamento de cada serviço de um sistema:

$$C t_a = \frac{D_a}{Q_a}$$

Equação 5: Custo unitário do serviço “a”.

Sendo:

- $C t_a$ = custo unitário do serviço “a”;
- D_a = despesa de processamento com o serviço “a”;
- Q_a = quantidade processada de serviço “a”.

A variável desconhecida da equação acima é a despesa alocada ao serviço “a”, que será obtida conforme segue:

$$D_a = \frac{Q_a \times P_{PED_a}}{\sum_{i=1}^n Q_i \times P_{PED_i}} \times D_{SCC}$$

Equação 6: Parcela da despesa de P.E.D. relativa ao serviço “a”.

Sendo:

- D_a = despesa de processamento com o serviço “a”;
- D_{SCC} = despesa de processamento do sistema sob análise;
- Q_a = quantidade processada do serviço “a”;

- Q_i = quantidade processada do serviço “i”;
- P_{PEDa} = peso do serviço “a” para P.E.D.;
- P_{PEDI} = peso do serviço “i” para P.E.D.

Algumas empresas não estabelecem pesos para os serviços processados em um mesmo sistema. Conseqüentemente, os custos unitários de processamento de dados destes serviços serão iguais. Esta simplificação não deve ser encorajada, pois prejudica os esforços de racionalização e desenvolvimento de novos serviços, com custos menores, processados no mesmo sistema dos serviços antigos.

IV - Processo de Apuração de Custos - Outros / Acessórios

Existem recursos que isoladamente não representam despesa de grande magnitude, porém quando considerados individualmente na composição dos custos unitários dos serviços tornam-se relevantes. Estes custos não são gerados por nenhum centro de custos ou de resultado específico, por isso são denominados **acessórios**, ou seja, são simplesmente agregados aos custos dos serviços.

São exemplos típicos de recursos que compõem os **acessórios**: custo dos impressos, custo da postagem, material do cartão magnético, preço de transferência etc.

Estes custos são considerados custos diretos mensurados, pois são mensuráveis a partir da unidade e do tipo do recurso utilizado. Por exemplo, podem-se usar três unidades de um determinado impresso do tipo **AB** na prestação de um serviço qualquer, portanto, será agregado o custo direto mensurado proveniente dos **acessórios** ao serviço em questão.

V - Processo de Apuração de Custos - Áreas Centralizadoras

As áreas centralizadoras são unidades da administração geral da empresa, nas quais ocorre uma parcela do processamento do serviço. Normalmente estas áreas fornecem suporte às áreas operacionais através do tratamento centralizado do serviço, tendo em vista obter ganho de escala no processamento ou por razões técnico-operacionais. É exemplo de área centralizadora o **Processamento de Dados**.

As áreas que possuem um **maior nível de prestação de serviços**, ou seja, maior quantidade de unidades processadas de determinado serviço num certo período, recebem um tratamento diferente, em termos de apuração de custos, das áreas com **baixo nível de prestação de serviços**. A seguir será detalhado o tipo específico de tratamento dado para cada uma das áreas:

Áreas com Alta Prestação de Serviços

Nestas áreas considera-se apenas a quantidade ou o volume de serviços processados para apuração dos custos unitários, ou seja:

$$C_{t_a} = \frac{D A}{Q_a}$$

Equação 7: Alocação da despesas da área centralizadora ao serviço.

Sendo:

- C_{t_a} = custo unitário da área alocado ao serviço “a”;
- DA = despesa mensal da área;
- Q_a = quantidade mensal do serviço “a” processada pela área.

Normalmente, a unidade ou a área centralizadora processa mais de um tipo de serviço simultaneamente, os quais utilizam diferentes formas e quantidades de recursos e, portanto, apresentam custos distintos.

Para obter-se o custo unitário de cada um dos serviços será necessário estabelecer um sistema de coeficientes que sirvam como ponderadores para avaliação da utilização dos recursos pelos diferentes serviços. Estes ponderadores podem ser obtidos através da cronoanálise, que levantará o fluxo do serviço dentro da área centralizadora, avaliará a quantidade de recursos absorvidos por cada um dos serviços e determinará um coeficiente de utilização de tais recursos, que pode ser aplicado da seguinte forma:

$$C t_a = \frac{Q_a \times P_a}{\sum_{i=1}^n Q_i \times P_i} \times \frac{D A}{Q_a}$$

Equação 8: Alocação da despesa da área centralizadora ao serviço considerando coeficientes de utilização dos recursos.

Sendo:

- Q_a = quantidade mensal do serviço “a” processada pela área;
- Q_i = quantidade mensal de um serviço “i” qualquer processada pela área;
- P_a = coeficiente de utilização de recursos pelo serviço “a”;
- P_i = coeficiente utilização de recursos por um serviço “i” qualquer da área “a”.

Esta forma de alocação dos custos aos serviços não considera as flutuações do nível de prestação de serviços e, portanto, caso ocorra alguma ociosidade, esta será incorporada no custo unitário do serviço. Para que isso não ocorra poderão ser expurgados os **níveis de ociosidade** dos custos através do cálculo da taxa de absorção, ou seja:

$$T A b = \frac{T T_{MOD}}{T D_{MOD}} = \frac{\sum_{i=1}^n T P_i \times Q_i}{N F \times D U \times J T}$$

Equação 9: Taxa de absorção da área centralizadora.

Sendo:

- Tab = taxa de absorção da mão-de-obra direta;
- TT_{MOD} = tempo trabalhado mensal da mão-de-obra direta;
- TD_{MOD} = tempo disponível mensal da mão-de-obra direta;
- TP_i = tempo padrão de um serviço “i”;
- Q_i = quantidade mensal de um serviço “i”;
- NF = número de funcionários pertencentes a mão-de-obra direta;
- DU = número médio de dias úteis no mês;
- JT = jornada de trabalho diária da mão-de-obra direta, em minutos.

Ressalta-se que a diferença entre o tempo trabalhado e o tempo disponível abrange outras variáveis além da simples **ociosidade**, ou seja: serviços não considerados pelo sistema de custos ou rotinas de serviços racionalizadas mas ainda não avaliadas. Portanto, a taxa de absorção mede apenas o tempo trabalhado, não demonstrando a composição da diferença entre tempo trabalhado e tempo disponível, que indevidamente é denominada de **ociosidade**.

A taxa de absorção deve ser aplicada sobre a despesa total da unidade no lugar dos coeficientes de utilização dos recursos produtivos, pois os próprios volumes de tempo, somatório dos produtos dos tempos padrão e das quantidades, funcionam como ponderadores. Então, o resultado sem a possível parcela de ociosidade poderá ser empregado para cálculo do custo unitário do serviço, ou seja:

$$C_{t_a} = \frac{D A}{Q_a} \times T A b$$

Equação 10: Alocação da despesas da área centralizadora ao serviço considerando a taxa de absorção da área centralizadora.

Sendo:

- C_{t_a} = custo unitário da área alocado ao serviço “a”;
- DA = despesa mensal da área;
- Q_a = quantidade mensal do serviço “a” processada pela área;
- TAb = taxa de absorção da mão-de-obra direta da área centralizadora.

Conforme a equação acima, a taxa de absorção pode ser considerada em termos globais para todos os serviços processados pela área centralizadora, através da relação entre tempo trabalhado e tempo disponível verificado na área centralizadora.

Alternativamente, pode-se calcular uma taxa de absorção para cada serviço, considerando apenas o tempo padrão e a quantidade deste, evitando-se que ganhos de produtividade ou ociosidade de um serviço sejam transferidos para os demais, ou seja:

$$T A b_a = \frac{T T_{MOD a}}{T D_{MOD}} = \frac{T P_a \times Q_a}{N F \times D U \times J T}$$

Equação 11: Taxa de absorção de um serviço em relação a sua área centralizadora.

Sendo:

- $T A b_a$ = taxa de absorção da mão-de-obra direta para o serviço “a”;
- $T T_{MOD a}$ = tempo trabalhado mensal da mão-de-obra direta para o serviço “a”;
- $T D_{MOD}$ = tempo disponível mensal da mão-de-obra direta da área;
- $T P_a$ = tempo padrão do serviço “a”;
- Q_a = quantidade mensal do serviço “a”;
- NF = número de funcionários pertencentes à mão-de-obra direta na área;
- DU = número médio de dias úteis no mês;
- JT = jornada de trabalho diária da mão-de-obra direta, em minutos.

Portanto,

$$C_{t_a} = \frac{D A}{Q_a} \times T A b_a$$

Equação 12: Alocação da despesas da área centralizadora ao serviço “a” considerando a taxa de absorção do serviço “a” em relação a área centralizadora.

Sendo:

- C_{t_a} = custo unitário da área alocado ao serviço “a”;
- DA = despesa mensal da área;
- Q_a = quantidade mensal do serviço “a” processada pela área;

- TAb_a = taxa de absorção para o serviço “a”.

Áreas com Baixa Prestação de Serviços

Nestas áreas deverão ser adotados os mesmos procedimentos aplicados nas áreas operacionais para apuração **do custo direto mensurado**, considerando-se a mão-de-obra direta, **e do custo direto alocado**, considerando-se a mão-de-obra indireta e a estrutura.

Desta forma, para cálculo do custo direto mensurado será utilizada a cronoanálise, que quantificará o nível de recursos de mão-de-obra direta agregado aos serviços. Para tanto, serão levantados os fluxogramas de processo na área centralizadora e verificados os tempos padrão para que a mão-de-obra direta execute uma unidade de cada um dos serviços da área centralizadora.

As despesas de mão-de-obra indireta e de estrutura serão alocadas aos serviços conforme o volume de tempo do serviço analisado em relação à disponibilidade de recursos da área centralizadora. Será utilizada a taxa de absorção para calcular a parcela dos custos relativa ao processamento de determinado serviço, excluindo-se a possível ociosidade existente.

O fluxo do processo irá determinar, em termos médios, quais os recursos envolvidos e o tempo padrão para a execução de uma unidade de determinado serviço. Estes dados possibilitarão o cálculo do custo direto mensurado.

As demais despesas, mão-de-obra indireta e estrutura, serão alocadas aos serviços segundo o volume de tempo de cada um, através da aplicação da taxa de absorção. O custo unitário apurado desta forma denomina-se custo direto alocado.

VI - Processo de Apuração de Custos - Áreas Administrativas

Nesta fase da apuração dos custos, através do modelo híbrido de custos, será agregado aos serviços o custo indireto. As despesas que compõem a base para cálculo destes custos são aquelas oriundas das áreas administrativas, ou dos centros de custos administrativos e os resíduos dos centros de custos operacionais, que não foram transferidos pelo sistema de custos por centro de responsabilidade para os centros de resultados.

Ambas as possibilidades de despesas supramencionadas têm origem no encerramento do processo de alocações sucessivas, realizado pelo sistema de custos por centro de responsabilidade. Estas despesas não foram transferidas em virtude de serem apenas valores residuais das transferências realizadas ou despesas não - transferíveis segundo critérios objetivos. Ambas as formas são agregadas sob a denominação de **overhead**, que genericamente significa **despesas gerais**, e no caso aqui estudado representa as despesas provenientes dos centros de custos administrativos e os resíduos não transferidos dos centros de custos operacionais. Em termos gerais, tais despesas realmente representam as **despesas gerais**.

É relevante destacar que os resíduos dos centros de custos operacionais podem ser o resultado obtido da realização de ciclos de transferências sucessivas entre áreas. Porém, tal valor poderia ser reduzido e até eliminado se novos ciclos de transferências fossem realizados. Atualmente, com os recursos de microinformática disponíveis, este processo tornou-se simples e de baixo custo e, portanto, de fácil realização, eliminado, inclusive a possibilidade de resíduos.

Do total agregado no **overhead** deduz-se uma parcela relativa à despesa mensal realizada com os acessórios. Estas despesas, descritas anteriormente, são assumidas pelos centros de custos administrativos e, como já haviam sido

incorporadas aos serviços sob análise, deverão ser descontadas nesta fase do processo de apuração dos custos.

A partir das informações contidas na tabela anterior será calculado o custo unitário indireto. Ao custo unitário direto total, apurado até o momento, serão acrescidas as despesas indiretas provenientes das áreas administrativas e os possíveis resíduos dos centros de custos operacionais.

A adição dos custos indiretos aos custos diretos, através da utilização da taxa de **overhead**, refere-se ao cálculo da proporção das despesas indiretas a serem agregadas aos serviços compartilhados, considerando-se a relação entre despesas indiretas e diretas e o custo unitário direto apurado, ou seja:

$$\frac{\text{Despesa das Áreas Diretas}}{\text{Despesas das Áreas Indiretas}} = \frac{\text{Custo Unitário Diretos}}{\text{Custos Unitários Indiretos}}$$

Equação 13: Relação entre despesas das áreas diretas e indiretas e custos unitários diretos e indiretos.

Dessa forma:

$$C_{ti} = \frac{D_{Ai}}{D_{Ad}} \times C_{td}$$

Equação 14: Custo unitário indireto.

Sendo:

- C_{ti} = custo unitário indireto;
- C_{td} = custo unitário direto;
- D_{Ai} = despesas das áreas indiretas;
- D_{Ad} = despesas das áreas diretas.

Sendo a **taxa de overhead**:

$$\text{Taxa de Overhead} = \frac{\text{Despesas das Áreas Indiretas}}{\text{Despesas das Áreas Diretas}}$$

Equação 15: Taxa de *overhead*.

A empresas têm realizado esforços no sentido de reduzir ao máximo a sua taxa de *overhead*, através da constante busca de critérios objetivos para alocação das despesas dos centros de custos para os centros de resultados. Quando isto acontece, o centro de custos administrativos torna-se um centro de custos operacionais. Exemplo deste esforço:

- I. A transferência de todas as despesas realizadas pelos centros de custos operacionais para as demais áreas, com a eliminação total dos resíduos através de vários ciclos de realocações. Tantos quantos sejam necessários realizar pelo sistema de custos por centro de responsabilidade.
- II. A construção de um sistema de custos por centro de responsabilidade mais abrangente, que reconheça as despesas a partir de níveis hierárquicos inferiores. Este procedimento permite que áreas subordinadas às unidades possam ser analisadas em separado, possibilitando o reconhecimento de um maior número de centros de custos operacionais. Por exemplo, pode-se desmembrar uma unidade de estudos de mercado em duas áreas, sendo a primeira direcionada à análise institucional e a segunda voltada para estudos de serviços específicos. Dessa

forma, as despesas da primeira área continuariam como indiretas e seriam agregadas aos serviços através da taxa de *overhead*, enquanto que as despesas da segunda área seriam alocadas aos respectivos serviços por ela analisados, através de critérios objetivos.

Quanto a aplicação do conceito de *overhead* em sistemas de apuração de custos, é fato que qualquer critério que se possa adotar para ratear o *overhead* sempre será discutível por um aspecto ou outro. De fato, são freqüentes as críticas à própria idéia de se ratear o *overhead*, com base no argumento de que: já que é impossível definir critério objetivo, preciso, para rateio do *overhead*, seria preferível não o realocar, deixando-o acumulado à margem dos demais custos. Embora essa argumentação tenha pontos muito fortes a seu favor, ela contraria o princípio básico usualmente embutido em qualquer sistema de custos no sentido de que **alguém tem que pagar as contas**.

Reconhecendo a questionabilidade de tais critérios, porém, recomenda-se que, embora se apure a parcela de *overhead* rateada a cada centro de responsabilidade, não se inclua essa parcela nas avaliações do desempenho do centro. O *overhead*, então, deve constituir a simples indicação da receita a ser gerada para permitir a recuperação integral dos custos.

Todo esforço de aprimoramento do sistema de custos deve levar em consideração o fato de que quanto mais desenvolvido estiver o sistema, tanto mais trabalhosos e, portanto, caros serão os desenvolvimentos subseqüentes.

A preocupação constante em reduzir a taxa de *overhead* tem como finalidade tornar o sistema de custos mais transparente e objetivo, proporcionando melhor análise da composição dos custos unitários dos serviços.

O relatório de custos deve apresentar a composição dos custos unitários dos serviços. Demonstrar, também, a parcela das despesas de cada área alocada aos serviços considerados pelo sistema de custos, sendo que as despesas residuais podem representar serviços da empresa que não foram incorporados e avaliados pelo sistema de custos ou algum grau de ociosidade.

CONCLUSÃO

Como se pode verificar, o modelo híbrido de apuração de custos agrega maior número de informações e de forma detalhada, dando confiabilidade aos números de custos apurados. Além disso, possui também a consistência necessária para atender aos “preceitos contábeis geralmente aceitos”ⁱⁱ. Este modelo tem sido sugerido por privilegiar a obtenção do custo final unitário dos serviços, subsidiando assim a formação dos preços ou tarifas.

Talvez estas características sejam os fatores preponderantes que levam boa parte das empresas brasileiras a implementarem o modelo híbrido de custos de serviços, abandonando assim os modelos tradicionais.

ⁱ MUSCATI, Antônio. *Projeto de avaliação dos métodos e padrões de trabalho*. IA-FEA-USP, São Paulo, 1989.

ⁱⁱ LEONE, George S. G., *Planejamento, desenvolvimento e controle de custos*, São Paulo : Atlas, 2002, p.229.

