

# **O PAPEL DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM TEMPOS DE CRISE: UMA CONTRIBUIÇÃO PARA UMA EMPRESA DE MÉDIO PORTE NO RAMO DE SERVIÇOS DE SEGURANÇA CONTRA INCÊNDIOS RECUPERAR A SUA RENTABILIDADE**

**Silvio José MOURA E SILVA**  
Universidade de Campinas  
(Brasil)

**Rafael KOMINICH DE MATTOS**  
Universidade de Campinas  
(Brasil)

**Olívio NOVASKI**  
Universidade de Campinas  
(Brasil)

## **RESUMO:**

Este trabalho utiliza os conceitos da Gestão Estratégica de Custos, verificando sua aplicabilidade através de um estudo de caso em uma empresa do segmento de prestação de serviços, especificamente na área de segurança contra incêndios. Com a sugestão de uma nova estrutura organizacional, os dados foram organizados em três unidades de negócio denominadas Projetos, Obras e Vistoria. No tocante ao tema custos, foi realizada a aplicação do Custeio Baseado em Atividades e a análise dos processos operacionais e administrativos. Observa-se que a aplicação destes conceitos propiciou a elaboração de Demonstrativos do Resultado do Exercício mais detalhados, assegurando aos proprietários um processo de tomada de decisão capaz de recuperar a rentabilidade da empresa.

**Palavras-chave:** Gestão Estratégica de Custos, Custeio Baseado em Atividades, Custos

## **1. INTRODUÇÃO**

A organização em estudo enfrentou, em anos recentes, uma acentuada diminuição no volume de serviços contratados e, conseqüentemente, teve uma diminuição no seu faturamento. Os proprietários, em um momento inicial, tinham a expectativa que o nível de serviço retomasse os patamares de períodos anteriores e mantiveram a mesma estrutura física e de pessoal, o que ocasionou em prejuízo na sua operação e o uso das reservas financeiras da organização.

Diante deste cenário, os proprietários entendiam que existia um problema, mas não conseguiam mensurar os seus custos e nem o resultado, pois avaliavam apenas os dados financeiros do fluxo de caixa.

Neste contexto, a coleta de dados, o processamento dos dados e a conseqüente análise do sistema de custos como um sistema de informações gerenciais

propiciou a aplicação da Gestão Estratégica de Custos e do Custeio Baseado em Atividades.

Assim, o desenvolvimento deste estudo de caso não está orientado apenas para a apuração dos custos, mas, sobretudo, pela realização de um estudo da aplicação de uma estrutura de três unidades de negócio, visando analisar as informações de custos e resultado, direcionando ações para que a organização recuperasse o seu nível de rentabilidade através de uma proposta de redução ou adequação da estrutura organizacional para a nova realidade econômica do país.

## **2. CONTEXTUALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE SEGURANÇA CONTRA INCÊNDIOS EM SÃO PAULO - BRASIL**

As empresas que atuam na área de serviços de segurança contra incêndios têm a sua origem em profissionais do próprio Corpo de Bombeiros e que tem conhecimento da legislação e dos procedimentos técnicos para a obtenção dos documentos necessários para as organizações.

Do observado neste mercado, em geral as empresas são familiares e de médio porte e com serviços terceirizados como, por exemplo, na área de projetos.

De forma sintética, o principal documento na segurança contra incêndios é o Auto de Vistoria do Corpo de Bombeiros (AVCB). O AVCB é emitido pelo Corpo de Bombeiros do Estado de São Paulo, de acordo com o Decreto Estadual 46.076/11 de 31 de agosto de 2001 e possui um período de validade de acordo com a atividade desenvolvida no imóvel. Assim, o AVCB deve ser renovado periodicamente.

Todas as edificações e áreas de risco por ocasião da construção, reforma, ampliação, regularização ou mudança de ocupação necessitam de aprovação do AVCB Corpo de Bombeiros. Para a concessão e/ou renovação do Auto de Vistoria do Corpo de Bombeiros, a empresa realiza uma vistoria no imóvel e elabora um relatório citando todas as irregularidades constatadas e sugerindo as providências que deverão ser tomadas para a sua devida adequação visando à aprovação do AVCB.

Ainda, a empresa prestava serviços de projetos técnicos, instalação de equipamentos e laudos/atestados.

## **3. MÉTODO DE PESQUISA**

Para Yin (2001, p. 19) o estudo de caso pode ser utilizado como estratégia de pesquisa também nos estudos organizacionais e gerenciais. Este artigo visa apresentar os conceitos relacionados à temática de Custos e à Gestão Estratégica de Custos e sua aplicação em uma empresa no ramo de prestação de serviços.

O método de estudo de caso tem suas limitações e, em geral, tem precisão e rigor que podem ser questionados. Entretanto, cientes destes fatos, os autores realizaram os levantamentos e o desenvolvimento do estudo com atenção, sem o intuito de direcionar as descobertas e conclusões.

## 4. REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta os conceitos de Classificação dos Custos, Métodos de Custeio, Custeio Baseado em Atividades e Gestão Estratégica de Custos.

### 4.1 Classificações dos custos

De forma resumida, as atividades iniciais envolveram a classificação dos custos. Para Martins (2003, p. 34), os custos “Diretos e Indiretos dizem respeito ao relacionamento entre o custo e o produto feito: os primeiros são fáceis, objetivos e diretamente apropriáveis ao produto feito, e os Indiretos precisam de esquemas especiais para a alocação, tais como bases de rateio, estimativas etc.”

Segundo Horngren et al. (2000, p. 20) os custos diretos “estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável.”

Em relação aos custos indiretos, para Horngren et al. (2000, p. 67) são aqueles “que estão relacionados com um determinado objeto de custo mas não podem ser identificados com este de maneira economicamente viável. Os custos indiretos são alocados ao objeto de custo através de um método de alocação de custo denominado rateio.”

E Martins (2003, p. 34) complementa que os Custos Fixos e Variáveis “são uma classificação que não leva em consideração o produto, e sim o relacionamento entre o valor total do custo num período e o volume de produção. Fixos são os que num período têm seu montante fixado não em função de oscilações na atividade, e Variáveis os que têm seu valor determinado em função dessa oscilação.”

Segundo Horngren et al. (2000, p. 21) “um custo fixo é um custo que não se altera em montante apesar de alterações num direcionador de custo.” E sobre o custo variável, os autores entendem que este “é um custo que se altera em montante em proporção às alterações num direcionador de custo.” Horngren et al. (2000, p. 21)

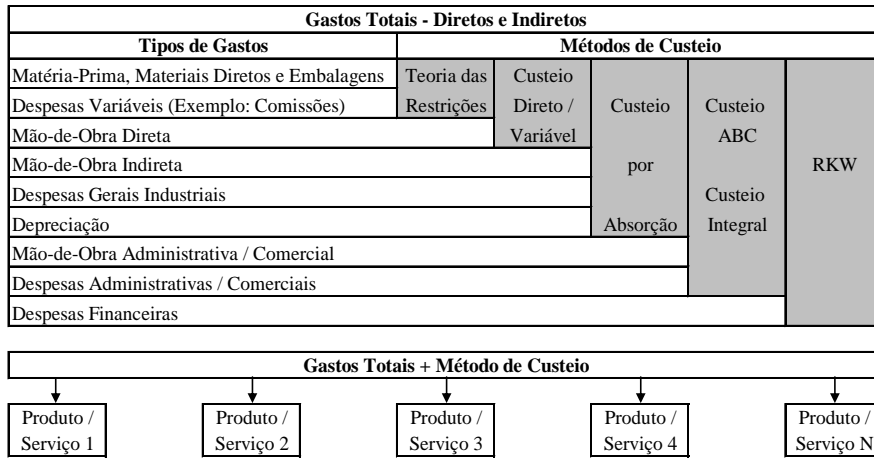
Uma das finalidades da área de custos é subsidiar a empresa para a apuração do preço de venda. Para Martins (2003, p.34), “o importante é que o sistema de custos produza informações úteis e consistentes com a filosofia da empresa, particularmente com sua política de preços.”

### 4.2 Métodos de custeio

O Método de Custeio é um processo de identificar e apropriar os custos diretos e indiretos ao produto ou serviço em análise. Assim, a partir da definição do método de custeio é que são processados os dados do sistema de custos de uma organização.

Os métodos mais comuns são: custeio por absorção, custeio variável e o custeio baseado em atividades, conforme a Figura 1.

**Figura 1 - Métodos de Custeio**



**Fonte: Padoveze (2003, p. 327)**

#### 4.3 Custeio baseado em atividades

O Custeio Baseado em Atividades ou *Activity-Based Costing* (ABC) baseia-se na premissa de que são as atividades, e não os produtos/serviços, que consomem os recursos de uma organização e, estas atividades, conforme são requeridas, formarão os custos.

Segundo Brimson (1996, p. 36) ao tratar do Custeio Baseado em Atividades e seu reflexo nos custos dos produtos, relata que este sistema “diminui o problema de informações não confiáveis que são transmitidas pelos sistemas tradicionais. Um custo de produto incorreto aumenta as possibilidades de se tomarem decisões erradas.”

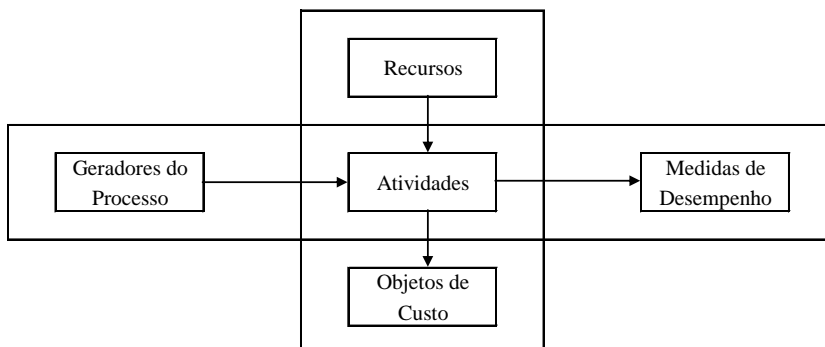
Para Horngren et al. (2000, p. 76) “o custeio baseado em atividades é um enfoque para se aprimorar um sistema de custeio. Ele se concentra nas atividades como se fossem os principais objetos de custo.”

Segundo Nakagawa (1994, p. 40), conceitualmente o ABC é “uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.”

A Figura 2 apresenta uma visão da atribuição de custos no Custeio Baseado em Atividades, relacionando os recursos com as atividades e estes dois com os produtos ou serviços, que são os objetos de custo.

**Figura 2 - Visão conceitual resumida do custeio ABC**

Visão da Atribuição de Custos



**Fonte: Padoveze (2000, p. 333)**

#### 4.4 Gestão estratégica de custos

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 4) a Gestão Estratégica de Custos “é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais consciente, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável.”

Para Perez Jr. et al (2006, p. 295), a Gestão Estratégica de Custos proporciona uma visão da organização sob uma nova ótica, como:

- “1. um poderoso instrumento para tomadas de decisão;
2. a focalização dos esforços de melhoria, com resultados mensuráveis;
3. o aprimoramento na capacidade da empresa de criar e agregar valores.”

De forma complementar, Shank e Govindarajan (1997, p.13) entendem que as análises da cadeia de valor, de posicionamento estratégico e de direcionadores de custos, representam a Gestão Estratégica de Custos e trazem informações de custos sob uma luz muito diferente da contabilidade gerencial tradicional.

**Quadro 1 - Comparação entre as abordagens tradicionais de análise de custos e a gestão estratégica de custos**

| As informações decorrentes da abordagem tradicional limitam as seguintes análises | A gestão estratégica de custos permite a utilização de ferramentas mais apropriadas para a gestão empresarial |
|---|---|
| Análise do ponto de equilíbrio;   | Análise de agrupamento de atividades;   |
| Análise das variações entre custo real e padrão;                                  | Análise dos geradores ou direcionadores de custos;  |
| Valor presente;   | Análise das atividades que agregam/não agregam valor;   |
| Análise de índices financeiros;   | Análise dos processos operacionais e administrativos;   |
| Retorno sobre o investimento;   | Análise do <i>benchmarking</i> ;  |
| Ferramenta TQC - qualidade total.   | Análise do custo da qualidade;  |
|   | Análise da rentabilidade de clientes;   |
|   | Análise de redução de tempos dos ciclos operacionais;   |
|   | Custeio de produtos e serviços  |

**Fonte: Adaptado de Perez Jr. et al (2006, p.295)**

No Quadro 1 observa-se a comparação entre as abordagens tradicionais de análise de custos e a gestão estratégica de custos.

E neste estudo de caso foram aplicadas a análise dos processos operacionais e administrativos, a análise e revisão do custeio de produtos e serviços, além da análise das atividades que agregam/não para a organização.

## **5. ESTUDO DE CASO**

A organização em estudo foi fundada em 1991 e é especializada em engenharia de proteção contra incêndio. É uma empresa familiar, de médio porte, reconhecida no mercado por sua responsabilidade na prestação de serviços e pelo desenvolvimento de projetos que atendem as necessidades técnicas.

Dentre as suas áreas de atuação, destacam-se os projetos técnicos, com a elaboração e aprovação de projeto técnico junto ao Corpo de Bombeiros; elaboração de projeto técnico do sistema de pressurização de escada conforme as normas técnicas vigentes. O objetivo deste sistema é a proteção da escada de segurança de uma edificação, mantendo-a livre de fumaça em caso de um eventual incêndio, permitindo a saída segura de seus ocupantes. Também elabora o projeto do sistema de controle de fumaça, cujo objetivo é o controle e redução da propagação de gases quentes e fumaça entre a área incendiada e áreas próximas.

A empresa também realiza o fornecimento, instalação e adequação dos sistemas de segurança contra incêndio, como: instalação de extintores de incêndio, de alarmes de incêndio, de iluminação de emergência, e de hidrantes, entre outros equipamentos.

Na parte de laudos e atestados técnicos, a empresa emite documentos referentes aos seguintes itens: gás natural/GLP, equipamentos de segurança contra incêndio, proteção de estrutura metálica, materiais de acabamento, detecção de fumaça, instalações elétricas, brigada de incêndio e primeiros socorros, entre outros.

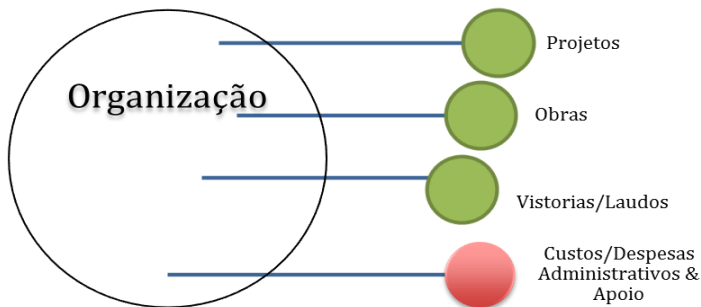
Para a devida compreensão sobre os produtos e serviços oferecidos pela empresa, bem como o entendimento sobre a estrutura e distribuição dos custos indiretos, inicialmente foi feito um levantamento detalhado sobre os produtos e serviços que a empresa em questão comercializava. Esta etapa mostrou-se relevante para que o entendimento dos padrões comerciais da organização. Na coleta das notas fiscais de serviços/produtos, estas foram analisadas e agrupadas de maneira que se entendam quais unidades de negócios existem dentro da organização. As unidades de negócios são as unidades geradoras de receita e são estas unidades que absorvem os custos indiretos e despesas indiretas que foram objeto da aplicação do custeio baseado em atividades.

Na etapa seguinte, foi elaborada uma estrutura organizacional capaz de representar o modelo de negócios atual, sendo importante ressaltar que originalmente não havia nenhuma organização por centros de resultados.

O desenvolvimento da estrutura organizacional com entendimento das unidades geradoras de receita é importante para a continuidade do trabalho, uma vez que será a base para o direcionamento dos custos e despesas indiretas, além de proporcionar uma nova análise sobre o negócio ao se ter separadas as unidades de negócios e como elas impactam, positivamente ou não, o resultado da organização.

A situação encontrada na empresa em questão foi a de não existir uma estrutura organizacional definida com a visão agregada dos centros de resultados. O anteriormente desenhado era uma estrutura simples com um conjunto de dados de RECEITAS e outro de CUSTOS/DESPESAS, com uma visão de entradas e saídas de caixa, ou seja, apenas com uma perspectiva financeira, como demonstra a Figura 3.

**Figura 3 - A visão financeira da empresa**



**Fonte: Elaborado pelos autores**

Foi elaborada uma estrutura organizacional para a organização, conforme apresentado na Figura 4.

O objetivo desta estrutura era ter um responsável pelo resultado de cada unidade de negócio e a apuração e direcionamento dos custos diretos e indiretos para a devida análise.

**Figura 4 - Estrutura organizacional proposta**



**Fonte: Elaborado pelos autores**

A aplicação dos conceitos de custo foi utilizada para melhorar o entendimento do negócio em questão e gerar novas análises, para que os tomadores de decisão desenvolvessem o processo de análise com base em informações objetivas e confiáveis. No Quadro 2 é demonstrada a visão inicial do resultado da organização com base nos dados obtidos inicialmente. Observa-se que não há uma distribuição dos custos e despesas por unidade de negócio, sendo que a preocupação dos proprietários com a análise dos números da organização ocorre em função de dois meses de resultados negativos com os dados disponíveis para a tomada de decisão.

**Quadro 2 - Demonstrativo de Resultado do Exercício – visão inicial**

|                       | Mês A         | Mês B         | Mês C         |
|-----------------------|---------------|---------------|---------------|
| Produzidos            |               |               |               |
| Fechados              | R\$ 505.002   | R\$ 702.632   | R\$ 1.279.916 |
| Em Execução           |               |               |               |
| Faturado              | R\$ 487.672   | R\$ 973.632   | R\$ 617.443   |
| Recebido              |               |               |               |
| (-) IMPOSTOS          | R\$ (63.355)  | R\$ (70.786)  | R\$ (104.305) |
| (-) Custos & Despesas | R\$ (452.283) | R\$ (444.851) | R\$ (411.333) |
| (-) Pro Labore        | R\$ (138.579) | R\$ (107.099) | R\$ (250.054) |
| (-) Despesas TOTAIS   | R\$ 654.217   | R\$ 622.737   | R\$ 765.692   |
| <b>RESULTADO</b>      |               |               |               |
| RESULTADO ORÇ FECHADO | R\$ (149.215) | R\$ 79.895    | R\$ 514.224   |
| RESULTADO FATURADO    | R\$ (166.545) | R\$ 350.895   | R\$ (148.248) |

**Fonte: Elaborado pelos autores**

E no Quadro 3 são apresentados os quatro meses de análise deste estudo de caso, com os dados iniciais dos custos diretos e indiretos, sem a aplicação de uma metodologia de custeio.



**Quadro 3 - Demonstrativo de Resultado do Exercício – base para o estudo de caso, sem aplicação de metodologia de custeio**

|   | Mês 1          | Mês 2          | Mês 3          | Mês 4          |
|---|----------------|----------------|----------------|----------------|
| <i>Custos Diretos</i>                   |                |                |                |                |
| Projetos                                | R\$ 18.753,67  | R\$ 44.770,36  | R\$ 35.255,54  | R\$ 47.910,41  |
| Obras                                   | R\$ 154.223,84 | R\$ 212.108,42 | R\$ 190.707,73 | R\$ 201.178,45 |
| Vistoria                                | R\$ 27.028,83  | R\$ 53.452,87  | R\$ 58.084,15  | R\$ 51.082,83  |
| Sub-total Custos Diretos                | R\$ 200.006,34 | R\$ 310.331,65 | R\$ 284.047,42 | R\$ 300.171,69 |
|   | 42,71%         | 44,65%         | 50,63%         | 52,97%         |
| <i>Custos Indiretos</i>                 |                |                |                |                |
| Água                                    | R\$ 644,55     | R\$ 737,25     | R\$ 245,40     | R\$ 551,85     |
| Aluguel                                 | R\$ 10.758,52  | R\$ 10.758,52  | R\$ 9.308,52   | R\$ 7.999,90   |
| Comercial                               | R\$ 27.824,88  | R\$ 133.207,29 | R\$ 29.613,86  | R\$ 12.838,50  |
| Contabilidade/Consultoria               | R\$ 2.598,00   | R\$ 21.238,00  | R\$ 8.848,00   | R\$ 19.796,00  |
| Copa                                    | R\$ 1.411,40   | R\$ 1.337,19   | R\$ 1.226,52   | R\$ 1.863,81   |
| Despesas com Veículos                   | R\$ 4.006,77   | R\$ 4.636,40   | R\$ 5.141,67   | R\$ 5.417,56   |
| Pro-labore                              | R\$ 13.807,63  | R\$ 13.813,63  | R\$ 16.467,95  | R\$ 17.794,73  |
| Encargos sobre Salários                 | R\$ 39.321,00  | R\$ 38.459,74  | R\$ 52.563,69  | R\$ 44.240,52  |
| Energia Elétrica                        | R\$ 1.525,15   | R\$ 1.838,30   | R\$ 1.798,22   | R\$ 1.732,30   |
| Eventos                                 | R\$ 320,00     | R\$ 151,75     | R\$ 740,00     | R\$ -          |
| Financeiro / RH                         | R\$ 8.984,00   | R\$ 9.424,00   | R\$ 18.831,68  | R\$ 14.287,00  |
| Impostos                                | R\$ 60.768,80  | R\$ 71.495,26  | R\$ 68.975,44  | R\$ 61.151,03  |
| Informática                             | R\$ 2.800,70   | R\$ 2.568,30   | R\$ 5.611,00   | R\$ 7.345,33   |
| Investimentos                           | R\$ 9.121,63   | R\$ 5.868,67   | R\$ 3.455,17   | R\$ 2.888,17   |
| Jurídico                                | R\$ 4.556,21   | R\$ 4.363,38   | R\$ 6.014,87   | R\$ 6.941,74   |
| Limpeza                                 | R\$ 5.092,41   | R\$ 3.633,60   | R\$ 6.822,06   | R\$ 3.764,99   |
| Logística                               | R\$ 5.931,70   | R\$ 10.729,47  | R\$ 10.146,60  | R\$ 11.059,35  |
| Manutenção                              | R\$ 13.520,21  | R\$ 2.296,41   | R\$ 1.382,49   | R\$ 4.486,03   |
| Material de Escritório                  | R\$ 2.656,29   | R\$ 2.289,61   | R\$ 801,20     | R\$ 830,78     |
| Propaganda                              | R\$ 1.597,01   | R\$ 1.692,92   | R\$ 1.676,26   | R\$ 3.002,00   |
| Recepção                                | R\$ 2.808,64   | R\$ 1.296,64   | R\$ 1.919,55   | R\$ 1.751,00   |
| Salários - Benefícios                   | R\$ 41.859,75  | R\$ 33.343,96  | R\$ 15.915,65  | R\$ 28.356,42  |
| Seguros                                 | R\$ 1.521,28   | R\$ 2.720,12   | R\$ 3.818,53   | R\$ 3.818,53   |
| Tarifas Bancárias                       | R\$ 1.261,02   | R\$ 1.336,64   | R\$ 1.301,85   | R\$ 1.382,46   |
| Telefonia                               | R\$ 3.543,30   | R\$ 5.408,96   | R\$ 4.305,43   | R\$ 3.230,43   |
| Sub-Total Custos Indiretos              | R\$ 268.240,85 | R\$ 384.646,01 | R\$ 276.931,61 | R\$ 266.530,43 |
|   | 57,29%         | 55,35%         | 49,37%         | 47,03%         |
| Total de Custos e Despesas Operacionais | R\$ 468.247,19 | R\$ 694.977,66 | R\$ 560.979,03 | R\$ 566.702,12 |

**Fonte: Elaborado pelos autores**

A situação desejada, ou seja, a elaboração de um Demonstrativo do Resultado do Exercício com a aplicação dos conceitos de custos foi explanada para os proprietários através do exemplo do Quadro 4, demonstrando a necessidade de segregar os dados por unidade de negócio e aplicar uma metodologia de custeio, no caso foi sugerido o custeio baseado em atividades, para o direcionamento dos custos indiretos.

#### Quadro 4 - Modelo de DRE sugerida com divisão por unidade de negócio

##### Utilização da disciplina de custos para melhorar entender o negócio

|                                 | U.N. 1      | U.N. 2       | U.N. 3       | TOTAL        |
|---------------------------------|-------------|--------------|--------------|--------------|
| <b>Receita Bruta</b>            | R\$ 20.000  | R\$ 55.000   | R\$ 25.000   | R\$ 100.000  |
| (-) Impostos                    | R\$ (2.400) | R\$ (6.600)  | R\$ (3.000)  | R\$ (12.000) |
| (-) Custos e Despesas DIRETAS   | R\$ (9.600) | R\$ (40.000) | R\$ (11.000) | R\$ (60.600) |
| (-) Custos e Despesas INDIRETAS | R\$ (2.500) | R\$ (8.700)  | R\$ (1.200)  | R\$ (12.400) |
| <b>Resultado</b>                | R\$ 5.500   | R\$ (300)    | R\$ 9.800    | R\$ 15.000   |
| AH                              | 28%         | -1%          | 39%          | 15%          |
| AV                              | 37%         | -2%          | 65%          | 100%         |

**Fonte: Elaborado pelos autores**

Uma vez compreendido o modelo sugerido e desenvolvido, o mesmo foi apresentado para os proprietários. O modelo foi aprovado, pois intuitivamente, os sócios já haviam relatado o interesse em organizar os dados do negócio com este formato. Assim, os proprietários contribuíram para que as alterações e ajustes fossem devidamente realizados.

Com a nova estrutura aprovada, os lançamentos (receitas, custos e despesas) foram classificados sob esta nova ótica. Uma nova tabela é utilizada para classificação dos movimentos financeiros na organização. Os itens diretos são alocados diretamente aos centros de resultados, no intuito de reduzir os custos/despesas indiretos, ou seja, de apurar o mais próximo possível o total dos custos/despesas indiretos.

No Quadro 5 é apresentado o Demonstrativo do Resultado do Exercício após a devida alocação dos custos diretos e indiretos. Observa-se uma redução dos totais de custos indiretos através de melhoria da análise dos custos e um melhor entendimento do profissional responsável pela alocação dos custos.

Com base no Quadro 5, o passo seguinte consiste na aplicação do custeio baseado em atividades para direcionar os custos indiretos para as unidades de negócio definidas, a saber: Projetos, Obras e Vistoria.

E com esta divisão, os Projetos envolvem os estudos para a adequação da área física, consultoria, levantamento e planta de arquitetura, elaboração de desenho isométrico, memorial de cálculo e consultoria para comunicar-se de projeto.

As atividades relacionadas à Vistoria englobam a própria vistoria, renovações de AVCB e atestados, treinamentos, atestados, ação em eventos com a participação de bombeiro civil e auto de verificação de segurança.

As Obras são relacionadas à implantação dos projetos, bem como a instalação de escada pressurizada e recarga de extintores.

No Custeio Baseado em Atividades, a relação entre as atividades, os direcionadores de custos e os objetos de custos, neste caso as unidades de negócio descritas acima, é de fundamental importância. Assim, os direcionadores selecionados e que foram passíveis de mensuração são:

- Orçamentos realizados (número de orçamentos)
- Área física (metragem ocupada do espaço físico)

- Colaboradores (distribuição dos colaboradores)
- Uso dos serviços de telefonia (percentual do uso da telefonia)

Observa-se que como o foco deste trabalho é gestão estratégica de custos e não uma metodologia de custeio, sendo que serão apresentados os resultados obtidos após a aplicação do Custeio Baseado em Atividades.

#### Quadro 5 - Demonstrativo do Resultado do Exercício – Total da empresa

| Item                         | Mês 1                 | Mês 2                | Mês 3                 | Mês 4                |
|------------------------------|-----------------------|----------------------|-----------------------|----------------------|
| Receitas                     |                       |                      |                       |                      |
| Faturamento                  | R\$ 592.993,65        | R\$ 667.817,35       | R\$ 667.532,16        | R\$ 537.407,13       |
| (-) Impostos                 | R\$ 61.306,73         | R\$ 71.666,34        | R\$ 67.117,98         | R\$ 62.287,79        |
| Custos e Despesas            |                       |                      |                       |                      |
| Custos Diretos               | R\$ 339.417,23        | R\$ 531.993,29       | R\$ 411.096,40        | R\$ 409.896,15       |
| Custos Indiretos             |                       |                      |                       |                      |
| Água                         | R\$ 644,55            | R\$ 737,25           | R\$ 245,40            | R\$ 551,85           |
| Aluguel                      | R\$ 10.758,52         | R\$ 10.758,52        | R\$ 9.308,52          | R\$ 7.999,90         |
| Comercial                    | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                |
| Contabilidade/Consultoria    | R\$ 2.598,00          | R\$ 21.238,00        | R\$ 8.848,00          | R\$ 19.796,00        |
| Copa                         | R\$ 1.411,40          | R\$ 1.337,19         | R\$ 1.226,52          | R\$ 1.863,81         |
| Despesas com Veículos        | R\$ 4.006,77          | R\$ 4.636,40         | R\$ 5.141,67          | R\$ 5.417,56         |
| Encargos sobre Salários      | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                |
| Energia Elétrica             | R\$ 1.525,15          | R\$ 1.838,30         | R\$ 1.798,22          | R\$ 1.732,30         |
| Eventos                      | R\$ 320,00            | R\$ 151,75           | R\$ 740,00            | R\$ -                |
| Financeiro / RH              | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                |
| Informática                  | R\$ 2.800,70          | R\$ 2.568,30         | R\$ 5.611,00          | R\$ 7.345,33         |
| Jurídico                     | R\$ 4.556,21          | R\$ 4.363,38         | R\$ 6.014,87          | R\$ 6.941,74         |
| Limpeza                      | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                |
| Logística                    | R\$ 5.931,70          | R\$ 10.729,47        | R\$ 10.146,60         | R\$ 11.059,35        |
| Manutenção                   | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                |
| Material de Escritório       | R\$ 2.656,29          | R\$ 2.289,61         | R\$ 801,20            | R\$ 830,78           |
| Propaganda                   | R\$ 1.597,01          | R\$ 1.692,92         | R\$ 1.676,26          | R\$ 3.002,00         |
| Recepção                     | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                |
| Salários - Benefícios        | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                |
| Seguros                      | R\$ 1.521,28          | R\$ 2.720,12         | R\$ 3.818,53          | R\$ 3.818,53         |
| Tarifas Bancárias            | R\$ 1.261,02          | R\$ 1.336,64         | R\$ 1.301,85          | R\$ 1.382,46         |
| Telefonia                    | R\$ 3.543,30          | R\$ 5.408,96         | R\$ 4.305,43          | R\$ 3.230,43         |
| Sub-Total                    | R\$ 45.131,90         | R\$ 71.806,81        | R\$ 60.984,07         | R\$ 74.972,04        |
| <b>Resultado Operacional</b> | <b>R\$ 147.137,79</b> | <b>-R\$ 7.649,09</b> | <b>R\$ 128.333,71</b> | <b>-R\$ 9.748,85</b> |

**Fonte: Elaborado pelos autores**

No Quadro 6 é apresentado o Demonstrativo do Resultado do Exercício da unidade de negócio Projetos após a aplicação do custeio baseado em atividades.

De forma análoga, o Quadro 7 retrata o Demonstrativo do Resultado do Exercício da unidade de negócio Obras e o Quadro 8 demonstra o mesmo tipo de relatório para a unidade de negócio Vistoria.

### Quadro 6 - Demonstrativo do Resultado do Exercício - Projetos

| PROJETOS / Item              | Mês 1                | Mês 2                 | Mês 3                | Mês 4                 |
|------------------------------|----------------------|-----------------------|----------------------|-----------------------|
| Receitas                     |                      |                       |                      |                       |
| Faturamento                  | R\$ 156.079,00       | R\$ 139.380,20        | R\$ 100.058,40       | R\$ 96.022,40         |
| (-) Impostos                 | R\$ 15.920,53        | R\$ 14.594,18         | R\$ 10.368,01        | R\$ 11.113,80         |
| Custos e Despesas            |                      |                       |                      |                       |
| Custos Diretos               | R\$ 67.601,52        | R\$ 122.437,85        | R\$ 79.771,93        | R\$ 86.356,50         |
| Custos Indiretos             |                      |                       |                      |                       |
| Água                         | R\$ 169,65           | R\$ 153,87            | R\$ 36,78            | R\$ 98,60             |
| Aluguel                      | R\$ 3.528,76         | R\$ 3.528,76          | R\$ 3.053,16         | R\$ 2.623,94          |
| Comercial                    | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 |
| Contabilidade/Consultoria    | R\$ 683,81           | R\$ 4.432,58          | R\$ 1.326,25         | R\$ 3.537,09          |
| Copa                         | R\$ 371,49           | R\$ 279,09            | R\$ 183,85           | R\$ 333,02            |
| Despesas com Veículos        | R\$ 1.054,60         | R\$ 967,66            | R\$ 770,70           | R\$ 967,99            |
| Encargos sobre Salários      | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 |
| Energia Elétrica             | R\$ 401,43           | R\$ 383,67            | R\$ 269,54           | R\$ 309,52            |
| Eventos                      | R\$ 84,23            | R\$ 31,67             | R\$ 110,92           | R\$ -                 |
| Financeiro / RH              | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 |
| Informática                  | R\$ 737,16           | R\$ 536,03            | R\$ 841,05           | R\$ 1.312,44          |
| Jurídico                     | R\$ 1.199,22         | R\$ 910,68            | R\$ 901,59           | R\$ 1.240,33          |
| Limpeza                      | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 |
| Logística                    | R\$ 1.561,25         | R\$ 2.239,35          | R\$ 1.520,90         | R\$ 1.976,05          |
| Manutenção                   | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 |
| Material de Escritório       | R\$ 699,15           | R\$ 477,86            | R\$ 120,09           | R\$ 148,44            |
| Propaganda                   | R\$ 420,34           | R\$ 353,33            | R\$ 251,26           | R\$ 536,39            |
| Recepção                     | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 |
| Salários - Benefícios        | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 |
| Seguros                      | R\$ 400,41           | R\$ 567,72            | R\$ 572,37           | R\$ 682,28            |
| Tarifas Bancárias            | R\$ 331,91           | R\$ 278,97            | R\$ 195,14           | R\$ 247,01            |
| Telefonia                    | R\$ 1.404,78         | R\$ 2.144,44          | R\$ 1.706,93         | R\$ 1.280,74          |
| Sub-Total                    | R\$ 13.048,17        | R\$ 17.285,68         | R\$ 11.860,54        | R\$ 15.293,87         |
| <b>Resultado Operacional</b> | <b>R\$ 59.508,79</b> | <b>-R\$ 14.937,51</b> | <b>-R\$ 1.942,08</b> | <b>-R\$ 16.741,77</b> |

Fonte: Elaborado pelos autores

**Quadro 7 - Demonstrativo do Resultado do Exercício – Obras**

| <b>OBRAS / Item</b>          | <b>Mês 1</b>         | <b>Mês 2</b>          | <b>Mês 3</b>         | <b>Mês 4</b>          |
|------------------------------|----------------------|-----------------------|----------------------|-----------------------|
| Receitas                     |                      |                       |                      |                       |
| Faturamento                  | R\$ 235.385,90       | R\$ 305.401,00        | R\$ 400.240,79       | R\$ 248.542,18        |
| (-) Impostos                 | R\$ 24.829,66        | R\$ 33.718,56         | R\$ 39.421,34        | R\$ 28.854,05         |
| Custos e Despesas            |                      |                       |                      |                       |
| Custos Diretos               | R\$ 195.939,04       | R\$ 278.435,08        | R\$ 228.723,94       | R\$ 234.010,73        |
| Custos Indiretos             |                      |                       |                      |                       |
| Água                         | R\$ 255,85           | R\$ 337,15            | R\$ 147,14           | R\$ 255,22            |
| Aluguel                      | R\$ 4.046,32         | R\$ 4.046,32          | R\$ 3.500,97         | R\$ 3.008,79          |
| Comercial                    | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 |
| Contabilidade/Consultoria    | R\$ 1.031,26         | R\$ 9.712,40          | R\$ 5.305,11         | R\$ 9.155,33          |
| Copa                         | R\$ 560,25           | R\$ 611,51            | R\$ 735,40           | R\$ 861,98            |
| Despesas com Veículos        | R\$ 1.590,47         | R\$ 2.120,28          | R\$ 3.082,86         | R\$ 2.505,53          |
| Encargos sobre Salários      | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 |
| Energia Elétrica             | R\$ 605,40           | R\$ 840,68            | R\$ 1.078,18         | R\$ 801,16            |
| Eventos                      | R\$ 127,02           | R\$ 69,40             | R\$ 443,69           | R\$ -                 |
| Financeiro / RH              | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 |
| Informática                  | R\$ 1.111,72         | R\$ 1.174,51          | R\$ 3.364,26         | R\$ 3.397,10          |
| Jurídico                     | R\$ 1.808,57         | R\$ 1.995,43          | R\$ 3.606,41         | R\$ 3.210,44          |
| Limpeza                      | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 |
| Logística                    | R\$ 2.354,56         | R\$ 4.906,72          | R\$ 6.083,73         | R\$ 5.114,77          |
| Manutenção                   | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 |
| Material de Escritório       | R\$ 1.054,40         | R\$ 1.047,07          | R\$ 480,39           | R\$ 384,22            |
| Propaganda                   | R\$ 633,93           | R\$ 774,19            | R\$ 1.005,06         | R\$ 1.388,38          |
| Recepção                     | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 |
| Salários - Benefícios        | R\$ -                | R\$ -                 | R\$ -                | R\$ -                 |
| Seguros                      | R\$ 603,86           | R\$ 1.243,94          | R\$ 2.289,52         | R\$ 1.766,01          |
| Tarifas Bancárias            | R\$ 500,56           | R\$ 611,26            | R\$ 780,57           | R\$ 639,37            |
| Telefonia                    | R\$ 1.028,50         | R\$ 1.570,03          | R\$ 1.249,72         | R\$ 937,68            |
| Sub-Total                    | R\$ 17.312,66        | R\$ 31.060,89         | R\$ 33.152,99        | R\$ 33.425,99         |
| <b>Resultado Operacional</b> | <b>-R\$ 2.695,46</b> | <b>-R\$ 37.813,53</b> | <b>R\$ 98.942,52</b> | <b>-R\$ 47.748,59</b> |

**Fonte: Elaborado pelos autores**

### Quadro 8 - Demonstrativo do Resultado do Exercício – Vistoria

| VISTORIA / Item              | Mês 1                | Mês 2                | Mês 3                | Mês 4                |
|------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| Receitas                     |                      |                      |                      |                      |
| Faturamento                  | R\$ 201.528,75       | R\$ 223.036,15       | R\$ 167.232,97       | R\$ 192.842,55       |
| (-) Impostos                 | R\$ 20.556,54        | R\$ 23.353,60        | R\$ 17.328,62        | R\$ 22.319,94        |
| Custos e Despesas            |                      |                      |                      |                      |
| Custos Diretos               | R\$ 75.876,68        | R\$ 131.120,36       | R\$ 102.600,54       | R\$ 89.528,92        |
| Custos Indiretos             |                      |                      |                      |                      |
| Água                         | R\$ 219,05           | R\$ 246,23           | R\$ 61,48            | R\$ 198,03           |
| Aluguel                      | R\$ 3.183,45         | R\$ 3.183,45         | R\$ 2.754,39         | R\$ 2.367,17         |
| Comercial                    | R\$ -                | R\$ -                | R\$ -                | R\$ -                |
| Contabilidade/Consultoria    | R\$ 882,93           | R\$ 7.093,02         | R\$ 2.216,64         | R\$ 7.103,57         |
| Copa                         | R\$ 479,66           | R\$ 446,59           | R\$ 307,27           | R\$ 668,81           |
| Despesas com Veículos        | R\$ 1.361,70         | R\$ 1.548,45         | R\$ 1.288,11         | R\$ 1.944,03         |
| Encargos sobre Salários      | R\$ -                | R\$ -                | R\$ -                | R\$ -                |
| Energia Elétrica             | R\$ 518,32           | R\$ 613,95           | R\$ 450,50           | R\$ 621,62           |
| Eventos                      | R\$ 108,75           | R\$ 50,68            | R\$ 185,39           | R\$ -                |
| Financeiro / RH              | R\$ -                | R\$ -                | R\$ -                | R\$ -                |
| Informática                  | R\$ 951,82           | R\$ 857,76           | R\$ 1.405,69         | R\$ 2.635,79         |
| Jurídico                     | R\$ 1.548,43         | R\$ 1.457,27         | R\$ 1.506,87         | R\$ 2.490,97         |
| Limpeza                      | R\$ -                | R\$ -                | R\$ -                | R\$ -                |
| Logística                    | R\$ 2.015,89         | R\$ 3.583,40         | R\$ 2.541,97         | R\$ 3.968,52         |
| Manutenção                   | R\$ -                | R\$ -                | R\$ -                | R\$ -                |
| Material de Escritório       | R\$ 902,74           | R\$ 764,68           | R\$ 200,72           | R\$ 298,12           |
| Propaganda                   | R\$ 542,74           | R\$ 565,40           | R\$ 419,94           | R\$ 1.077,23         |
| Recepção                     | R\$ -                | R\$ -                | R\$ -                | R\$ -                |
| Salários - Benefícios        | R\$ -                | R\$ -                | R\$ -                | R\$ -                |
| Seguros                      | R\$ 517,01           | R\$ 908,46           | R\$ 956,63           | R\$ 1.370,24         |
| Tarifas Bancárias            | R\$ 428,56           | R\$ 446,41           | R\$ 326,14           | R\$ 496,08           |
| Telefonia                    | R\$ 1.110,02         | R\$ 1.694,49         | R\$ 1.348,78         | R\$ 1.012,01         |
| Sub-Total                    | R\$ 14.771,07        | R\$ 23.460,23        | R\$ 15.970,53        | R\$ 26.252,18        |
| <b>Resultado Operacional</b> | <b>R\$ 90.324,47</b> | <b>R\$ 45.101,95</b> | <b>R\$ 31.333,28</b> | <b>R\$ 54.741,51</b> |

**Fonte: Elaborado pelos autores**

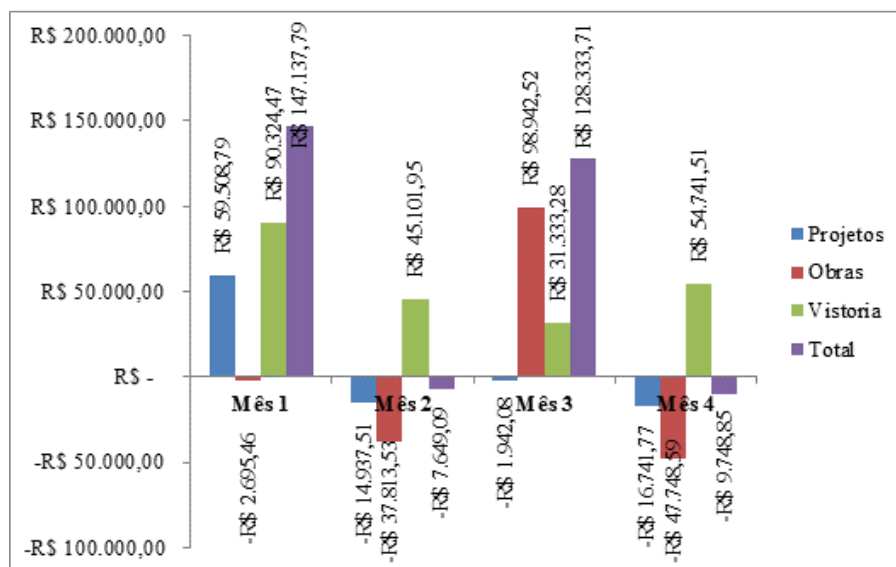
Observa-se que o novo modelo de Demonstrativo do Resultado do Exercício apresentado deve ser adequado para a análise e tomada de decisão do corpo gerencial da empresa. Eventualmente, em estudos de custos, algumas situações são apresentadas à medida que ocorre o detalhamento das informações da empresa o custo do levantamento e gerenciamento destas informações pode ser superior ao benefício da análise. A observação deste ponto se faz necessária pelo fato que não apenas o modelo discutido e aprovado pelos proprietários e pela

equipe técnica, mas também o seu conteúdo foi analisado e validado pelos autores, não sendo registradas divergências relevantes.

Assim, após a acumulação dos dados de alguns meses com a devida classificação na nova estrutura de custos e com a elaboração das demonstrações de resultado do exercício para serem utilizadas como relatórios de análise e tomada de decisão pelo corpo diretivo da empresa.

O Gráfico 1 apresenta o Resultado Operacional obtido pelas unidades de negócio nos 4 meses referentes ao período de análise.

**Gráfico 1 - Resultado Operacional por unidade de negócio**



**Fonte: Elaborado pelos autores**

No caso observado, a organização tinha diferentes rentabilidades e a visão de um resultado único dificultava o entendimento dos resultados de cada negócio. Os proprietários compreenderam que a organização não poderia ser gerenciada como uma única empresa. As unidades de negócios tem características próprias e que impactam os negócios sob diferentes aspectos. No caso da unidade de negócio de Obras, a qual mais faturava, era a que dava menos lucro na análise total do período, inclusive apresentado dois meses de prejuízo. Esta constatação foi utilizada para a construção de um plano de ação para recuperar a rentabilidade empresarial.

## 6. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Observa-se neste trabalho que é possível aplicar os conceitos de gestão estratégica de custos para uma organização de médio porte e na área de atuação apresentada no estudo de caso.

As conclusões e recomendações do estudo envolvem uma nova estrutura organizacional e a adequação dos custos fixos, além de novas parcerias, com a contratação de serviços de terceiros de acordo com a demanda dos projetos.

O plano de ação gerado com os resultados do trabalho de custos desenvolvido foi responsável pela posterior recuperação do negócio. Alguns dos pontos relevantes do plano de ação gerado foram:

- Terceirização da unidade de negócios denominada Obras, uma vez que a estrutura de mão de obra fixa tinha um custo elevado para a empresa, além dos estoques de materiais para a execução das obras;
- Redução de estrutura de apoio para a unidade de negócios Obras;
- Venda de estoques existentes de materiais referentes às obras para melhorar a situação financeira de curto prazo da organização;
- Aluguel de metade do espaço físico utilizado pela organização para a empresa parceira que foi contratada para realizar as obras (terceirizada).

Em relação aos conceitos sobre o custeio baseado em atividades, os mesmos não foram devidamente aprofundados e nem apresentados os cálculos do custeio ABC neste trabalho, pois o objetivo era desenvolver o estudo da aplicação da gestão estratégica de custos voltada para analisar o resultado de cada unidade de negócio.

E com foco na gestão estratégica de custo, neste estudo de caso foram aplicadas a análise dos processos operacionais e administrativos, a análise e revisão do custeio de produtos e serviços, além da análise das atividades que agregam/não para a organização. Estas análises contribuíram para a elaboração de relatórios com foco na apuração do resultado de cada unidade de negócio e, conseqüentemente, para o processo de tomada de decisão dos proprietários visando recuperar a rentabilidade do negócio.

Como contribuição para estudos futuros, pode-se realizar uma nova apuração dos resultados obtidos após a implantação do plano de ação citado acima. Ainda, pode ser realizada uma análise da cadeia de valor e do posicionamento estratégico da organização.

Na continuidade deste estudo, os proprietários devem monitorar os resultados das unidades de negócio Projetos e Vistoria e, caso seja necessário, realizar novas adequações, como por exemplo, a terceirização da área de projetos ou ajustes na estrutura de custos fixos da organização.

A aplicação dos conceitos de Gestão Estratégica de Custos, mesmo que em parte, deve contribuir com a melhoria dos processos de gestão da empresa, pois os proprietários compreenderam a importância da análise dos processos da empresa e da análise dos custos, extrapolando a visão de caixa como ferramentas que auxiliam o processo de tomada de decisão.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRIMSON, James A. *Contabilidade por Atividades: Uma abordagem de Custeio Baseado em Atividades*. Tradução de Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M. *Contabilidade de Custos*. Tradução de José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos: 2000.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- \_\_\_\_\_. *Sistemas de Informações Contábeis*. 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2000.
- PEREZ JR., José Hernandez, OLIVEIRA, Luís Martins de, COSTA, Rogério Guedes. *Gestão Estratégica de Custos*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- SÃO PAULO. Decreto Estadual no. 46.076 de 31 de agosto de 2001. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2001/decreto%20n.46.076,%20de%2031.08.2001.pdf>>. Acesso em: 25 mar. 17.
- SHANK, John K., GOVINDARAJAN, Vijay. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir suas estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. Tradução de Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2. ed – Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Tradução de Daniel Grassi. 2. ed. – Porto Alegre: Bookman, 2001.