



FACULDADES INTEGRADAS DE CARATINGA - FIC
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANGELA BETHANIA PINHEIRO NASCIMENTO
CINTIA PATRICIA DE PAULA
ISABEL DA SILVEIRA SILVA

**ANÁLISE DA APLICABILIDADE DO CUSTO DE OCIOSIDADE EM UMA
INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR**

BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DOCTUM - MG

2018

ANGELA BETHANIA PINHEIRO NASCIMENTO
CINTIA PATRICIA DE PAULA
ISABEL DA SILVEIRA SILVA

**ANÁLISE DA APLICABILIDADE DO CUSTO DE OCIOSIDADE EM UMA
INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR**

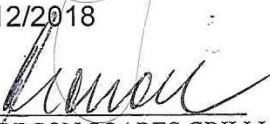
Monografia apresentada à banca examinadora do curso de Ciências Contábeis, das Faculdades Doctum de Caratinga, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação do Professor Manoel Richardson Soares Grilli e co-orientação Prof. Vagner Bravos Valadares.

TERMO DE APROVAÇÃO


O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: ANÁLISE DA APLICABILIDADE DO CUSTO DE OCIOSIDADE DE UMA INSTITUIÇÃO DO ENSINO SUPERIOR, elaborado pelo(s) aluno(s) ANGELA BETHANIA PINHEIRO NASCIMENTO, CINTIA PATRICIA DE PAULA e ISABEL DA SULVEIRA SILVA foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceito pelo curso de CIÊNCIAS CONTÁBEIS das FACULDADES DOCTUM CARATINGA, como requisito parcial da obtenção do título de

BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS.


Caratinga 06/12/2018



MANOEL RICHARDSON SOARES GRILLI
Prof. Orientador



VAGNER BRAVOS VALADARES
Prof. Avaliador 1



AUCIONE APARECIDA GUIMARÃES
Prof. Examinador 2

Dedicamos este trabalho à Deus, “Porque Dele e por Ele, e para Ele são todas as coisas” (Rm, 11, 23).

AGRADECIMENTOS

Agradecemos primeiramente a Deus, por ser essencial em nossas vidas, autor do nosso destino, nosso guia, socorro presente na hora da angústia! O que seríamos de nós sem a fé que temos Nele!

Aos nossos pais que são fonte inesgotável de amor e por todo incentivo nesses anos de luta.

A todos os nossos familiares e amigos pelas palavras de apoio e toda torcida para que chegássemos a essa grande vitória.

Ao nosso orientador Manoel Richardson Soares Grilli, e a todos os mestres pelos ensinamentos eternizados.

RESUMO

Diante de um contexto de grande evolução do cenário econômico, onde o controle gerencial das informações se torna fundamental para o desempenho das organizações, o presente trabalho propôs abordar como a aplicabilidade do sistema de custeio RKW é relevante dentro das instituições de ensino superior, visando calcular e mensurar possíveis custos de ociosidade. Nesse sentido, essa pesquisa foi realizada através de estudo de caso, com abordagem quantitativa e qualitativa, por meio de coleta de dados, cálculos e aplicação de controles, sob a perspectiva do custeio RKW. Como o impacto da ociosidade não constrói valor para a organização justifica-se este trabalho pelo fato de que se identificamos os custos e os analisamos de forma eficiente, conseguimos gerar informações relevantes para a tomada de decisão. O estudo demonstrou que o método RKW é eficiente e permite apurar as ociosidades existentes, gerando informações relevantes sobre os custos gerados pelas mesmas, sendo assim, um importante instrumento de gestão para a instituição.

Palavras-Chaves: Custo de Ociosidade; Contabilidade de Custos; Sistemas de Custeio; RKW.

ABSTRACT

Given the context of a major evolution of the economic scenario, where the managerial control of information becomes fundamental for the performance of organizations, this paper proposes to address how the applicability of RKW costing system is relevant within higher education institutions, aiming to calculate and measure possible idle costs. In this sense, this research was carried out through a case study, with quantitative and qualitative approach, through data collection, calculations and application of controls, under the perspective of RKW costing. As the impact of idleness does not build value for the organization, this work is justified by the fact that if we identify costs and analyze them efficiently, we are able to generate information relevant to decision making. The study demonstrated that the RKW method is efficient and allows the identification of existing idle assets, generating relevant information about the costs generated by them, and thus an important management tool for the institution.

Keywords: Cost of Idleness; Cost Accounting; Costing Systems; RKW.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Organograma Institucional e Acadêmico	25
FIGURA 2 – Quantidade de Cadeiras x Alunos Matriculados	26
FIGURA 3 – Taxa de Ocupação.....	27
FIGURA 4 – Custos Totais por Curso	28

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Métodos de Custeio e atribuição de gastos aos produtos	18
---	----

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Capacidade Ociosa	28
TABELA 2 - Custo com Ociosidade	29
TABELA 3 - Variação da Margem Direta com a capacidade ociosa.....	29

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i> - Custeio Baseado em Atividades
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DRE	Demonstração de Resultado do Exercício
RKW	Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit - Conselho Administrativo do Império para a Eficiência Econômica

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
Contabilidade Gerencial - Conceitos e Objetivos	14
Contabilidade de Custos - Conceitos e Objetivos	15
Gastos Diretos e Indiretos; Fixos e Variáveis.....	16
Métodos de Custeio	17
Método de Custeio ABC	18
Método de Custeio Variável.....	19
Método de Custeio por Absorção.....	19
Método de Custeio RKW	20
Ociosidade Operacional.....	22
Custo de Ociosidade.....	23
Tratamento gerencial do custo de ociosidade	24
3. ASPECTOS METODOLÓGICOS	24
Capacidades Instaladas.....	25
4. ANÁLISE DOS DADOS.....	25
Custos Aplicados a Instituição	27
Custo de Ociosidade.....	28
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	30
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	31

1. INTRODUÇÃO

As organizações se desenvolvem em meio ao mercado, que se mostra cada dia mais competitivo, de formas distintas, algumas crescem rapidamente e outras mais lentamente, no entanto, percebemos em todas, que o controle dos seus gastos e as práticas que visam mitigar as perdas gera valor para a mesma, tornando-se assim um diferencial para que as organizações mantenham sua continuidade nesse mercado.

Diante desse cenário, percebemos que a contabilidade de custos é uma técnica que pode auxiliar na gestão interna das empresas e ser usada como base para as decisões e processos, gerando informações relevantes para a organização (CREPALDI, 2010).

Autores como Martins (2010) e Crepaldi (2010) que atuam nessa área, contribuem para melhor entendimento deste trabalho, além de que cooperam categoricamente para efeito de análise e classificação dos diferentes gastos, despesas ou consumos ocorridos na organização.

Dentro desse contexto, podemos entender que o controle dos custos de uma organização gera valor para a mesma e pode ser feito por diversos métodos, dentre eles iremos abordar o método RKW ou custeio pleno, que segundo Martins (2001), o modelo original do RKW é considerado o custo de oportunidade, expondo à remuneração do capital próprio. É destacado pelo autor o método de desenvolver o rateio dos custos e despesas totais, chegando ao valor de produzir e vender.

Diante disso, iremos trabalhar na resolução do seguinte problema: **A informação gerada pelo sistema de custeio RKW sobre ociosidade é relevante numa instituição de ensino superior?** Para isto faremos a aplicação do método de custeio RKW a fim de identificarmos os custos dos produtos e serviços.

Com base nesse questionamento, este trabalho busca verificar se o sistema de custeio RKW é capaz de evidenciar o custo de ociosidade na instituição de ensino.

Estimam-se como hipóteses:

H0: O sistema RKW não é eficiente para apuração de custo em uma instituição de ensino superior

H1: O sistema RKW é eficiente para apuração de custo em uma instituição de ensino superior

Assim, esta pesquisa propõe identificar como a aplicabilidade do sistema de custeio RKW é relevante dentro das instituições de ensino superior, visando calcular e mensurar possíveis custos de ociosidade.

O tema dessa pesquisa científica, A análise da Aplicabilidade do Custo de Ociosidade em uma Instituição de Ensino Superior, foi escolhido, pois o método de custeio pleno ou RKW nos possibilitará uma análise gerencial mais precisa sobre o custo do serviço e uma base dos gastos da instituição.

Autores como Vartanian e Nascimento (1999) e Abbas, Gonçalves e Leonice (2012) relatam sobre a aplicabilidade desse método e enfatizam que uma das suas principais vantagens é fato de levar em consideração todos os gastos incorridos numa organização, gerando assim bases de dados mais completos para gerenciamentos dos custos dos produtos.

Nosso objetivo é fazer uma aplicação do método de custeio RKW a partir de uma Instituição de ensino privada, que tem sua matriz localizada na cidade de Caratinga - MG.

Partindo da linha de pensamento em que devem ser identificadas as instalações que não são utilizadas e demonstrando o impacto causado pela ociosidade dentro das instituições, percebemos a grande importância de identificar os custos e analisar de forma eficiente, gerando informações relevantes, sem a necessidade de alterar a receita da organização.

Quanto aos fins, esta pesquisa é explicativa, por ser um tipo de trabalho que busca segundo Gil (2002, p. 28): “identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos”.

Quanto aos procedimentos, pode ser classificada como estudo de caso, pois “Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento” (GIL, 2002, p. 37).

Quanto a forma de abordagem do problema, é uma pesquisa quantitativa pelo seu foco ser no uso de cálculos, números e quocientes (RAUPP e BEUREN, 2012), mas é também qualitativa, por ser feito um estudo de caso, que permite um conhecimento mais amplo sobre o assunto que será abordado (GIL, 2002).

Além dessa Introdução, este trabalho está estruturado como segue: Referencial Teórico, Aspectos Metodológicos, Análise dos dados e Considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Contabilidade Gerencial - Conceitos e Objetivos

A Contabilidade Gerencial surgiu primeiramente nos Estados Unidos, quando as organizações, de forma independente, começaram a fazer trocas econômicas internamente, passando a desenvolver suas atividades econômicas sem depender de mercados externos. Isso possibilitou aos empresários, maior autonomia de suas empresas e a obtenção de maior valor aos seus produtos, com isso foram surgindo a criação de procedimentos contábeis para monitorar e avaliar a produção dos processos ocorridos, possibilitando assim a extensão dos mercados daquela época. (JOHNSON e KAPLAN, 1996).

Da mesma forma Garrison (2011) contribui definindo a contabilidade gerencial como uma ferramenta que viabiliza informações, ações e metas traçadas entre os níveis táticos e estratégicos, buscando assim uma forma de gerenciamento e controle em atividades e processos ocorridos nos níveis operacionais.

No contexto da Ciência Contábil existem diversas ferramentas ou técnicas das quais ela se utiliza para atingir seu objetivo pretendido, no caso da Contabilidade Gerencial, ela trabalha no empenho de fornecer informações necessárias para melhor andamento da organização, conforme afirma Crepaldi (2011, p. 8) “a contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerencias”.

Iudícibus (2010 p. 21) “a contabilidade gerencial, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”.

Nesse mesmo sentido afirma Padoveze (2010, p. 40, grifo do autor) “Contabilidade gerencial significa gerenciamento da informação contábil. Ora, gerenciamento é uma **ação**, não um existir. Contabilidade gerencial significa uso da contabilidade como instrumento da administração”.

Em um estudo elaborado por Cavalcanti (2013) a administração das instituições está relacionada diretamente com a Contabilidade Gerencial, pois a junção da aquisição de conhecimento com o controle no desempenho das ferramentas proporciona o alcance da eficácia e eficiência nos processos empresariais.

Conforme destaca o autor acima, podemos ratificar que o principal objetivo da contabilidade gerencial é planejar e de forma sistemática colocar em prática um sistema de informação que funcione para as organizações com ou sem fins lucrativos.

Contabilidade de Custos - Conceitos e Objetivos

Segundo Ferreira (2007), a Contabilidade de custos teve o seu surgimento mais precisamente com a Revolução Industrial, no final do século XVIII, onde começou a surgir a necessidade de classificação dos custos e a conversão da matéria prima em produto final, objetivando o fator financeiro; e diante de uma busca cada vez maior pelo avanço desse processo, a contabilidade opera agora de uma nova forma, com o início da utilização da técnica de custo com taxas de rateio.

De acordo com Crepaldi (2010, p.07) "Custos são os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços".

Inicialmente para Bornia (2010) a contabilidade de custos tinha como objetivo calcular os custos dos produtos fabricados, visando à análise e avaliação dos estoques, mas, ao longo do tempo percebeu-se que as informações fornecidas por ela seria uma ferramenta de grande importância no auxílio a gestão, pois a contabilidade de custos permite um melhor controle, em relação aos produtos e serviços prestados, como: planejamento, definição de preço, dentre outros.

Conforme enfatiza Leone (2000) a contabilidade de custos funciona como um mecanismo de gerenciamento de dados internos e externos, auxiliando assim os gestores no controle eficiente dos gastos incorridos diariamente.

Martins (2010) afirma que a contabilidade de custos é um meio para coletar informações, com o objetivo de registrar e analisar, e atualmente é usada como instrumento de controle e planejamento, além auxiliar na tomada de decisão.

Segundo Cogan (2005) a forma tradicional de custeio passa por duas etapas, prosseguindo um padrão de acumulação, onde, serão primeiro os custos aglomerados por atividade ou departamento, para seguidamente serem divididos pelos produtos por meio do volume ou por quantidade de medição.

De acordo com Faria e Gomes (2011) a atuação dos administradores da organização na inserção do sistema de custeio se torna pertinente para o resultado do mesmo, entretanto, para Struett et al. (2007) há uma relutância por parte dos administradores em disponibilizar informações relevantes, como o fluxo de caixa, tendo em vista, que são de extrema importância para sua implantação.

Gastos Diretos e Indiretos; Fixos e Variáveis

Os gastos são saídas financeiras que influenciam diretamente no resultado final desejado, por isso deve ser bem definido para ser bem mensurado, sendo assim, Martins (2003, p. 24), afirma que gasto é a “Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. Esses gastos tem o objetivo de obtenção para a empresa de um bem ou serviço, que “[...] podem ser classificados em: investimentos, custos, despesa ou perda [...]” (LIMA, 2014, p. 6).

Nesse sentido Crepaldi (2010) colabora relatando sobre o conceito de custo e despesa; o custo é o gasto com a fabricação do produto (processo produtivo), e o mesmo só afetará o resultado da parcela do gasto que corresponde aos produtos vendidos. Já a despesa é o gasto que não está relacionado ao processo produtivo, são todos os demais fatores identificáveis na administração, financeira e relativo às vendas, que reduzem a receita, os quais afetarão diretamente o resultado do exercício.

Sobre a alocação dos gastos ao produto Stark (2007) relata que exclusivamente os custos e despesas variáveis precisam ser apropriados ao produto; as despesas e os custos classificados fixos deverão ser debitados em oposição ao rendimento do período.

Zatta et al. (2003) colabora esclarecendo a importância do estudo dos gastos fixos, também chamados de capacidades instaladas, contendo o ponto de vista

primordial de regular a aplicação dos recursos disponíveis, que são contratados ou obtidos para a realização das atividades essenciais de uma empresa, assim cessando suas possíveis ociosidades, as quais, tem o status de “desperdício” na organização, dado que esse prejuízo tem de forma obrigatória e não recuperável quando recurso não é usado.

Para Martins (2010), os gastos de natureza fixa representam para a organização um prejuízo, mesmo quando são aplicados na operação, pois não existe alguma possibilidade de restituição desse valor. De modo contrário, os gastos que são variáveis acontecem quando existe a produção, assim pode-se ter um controle maior sobre eles, pois dependem da demanda que existir.

Zanella, et al. (2014) descreve a importância do acompanhamento por meio de controles contábeis que permitem a identificação dos custos/gastos de produção ou serviço, tanto daqueles diretos ou indiretos, fixos e variáveis, quanto daqueles que representam situações de perdas normais, anormais ou da ociosidade dos processos de produção.

Dessa forma Horngren (2010) definiu os gastos diretos como aqueles que de forma clara integram determinado produto ou serviço e de forma leviana mensurada e contabilizados a toda unidade fabricada ou tarefa concretizada. Ao mesmo tempo os gastos indiretos dependem de métodos para que seja realizado o rateio e alocação de determinado percentual.

Métodos de Custeio

Para Crepaldi (2010, p. 228, grifo do autor) “**Método de custeio** é o método usado para apropriação de custos. Custeio ou custeamento são métodos de apuração de custos, maneiras segundo as quais procederemos à acumulação e apuração dos custos”.

Segundo Guerreiro (2010) é possível demonstrar os métodos de custeio por absorção, variável, RKW ou Custeio Baseado em Atividades (ABC). Contudo na concepção do autor o Custeio Baseado em Atividades está relacionado conceitualmente ao Custeio RKW, porem possui suas características, sendo uma delas a adoção de procedimentos analíticos peculiares.

Os autores Dias e Padoveze (2007) contribuem para esse entendimento, reunindo neste quadro as características de cada método de custeio:

Quadro 1 - Métodos de Custeio e atribuição de gastos aos produtos

Método		Gastos atribuídos aos produtos
Métodos de Alocação de Custos Indiretos	Absorção	Custos fixos e variáveis, diretos e indiretos.
	ABC (Baseado em Atividades) e Integral	Custos e despesas fixas
	RKW	Custos e despesas fixas e variáveis, diretos e indiretos (inclui despesas financeiras).
Métodos de Custeio Variável e Direto	Custeio Direto e Variável	Custos e despesas variáveis.
	Contabilidade de Ganhos - TOC	Custos e despesas totalmente variáveis.

Fonte: elaboração pelos autores Dias e Padoveze

Dias e Padoveze (2007) procuraram analisar os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custos do produto, e através de um estudo realizado em uma pequena empresa fabricante de produtos químicos, óleos e graxas industriais especiais, verificou-se que a escolha do método utilizado possui grande influência na gestão dos custos, e, sobretudo, na apuração do custo unitário, onde os resultados obtidos na pesquisa foram diferentes para a mesma ordem de serviço.

A seguir discutiremos sobre os principais métodos de custeio utilizados atualmente: Método de Custeio baseado nas atividades (ABC), Método de Custeio Variável, Método de Custeio por Absorção e o Método de Custeio RKW, o qual será enfatizado no decorrer da pesquisa.

Método de Custeio ABC

Esse método de custeio é baseado nas atividades da organização, a análise dos custos é feita especificamente nas atividades que são executadas dentro da

empresa, gerando uma visão clara e mais precisa sobre o impacto de cada uma nos custos de operação do negócio. O mesmo tem ganhado espaço nos Estados Unidos e Europa, bem como no Brasil, pois gera competitividade a longo prazo. (NAKAGAWA, 2011).

Segundo Martins (2003), como o ABC é, sobretudo um instrumento gerencial, pode ser realizado sem afetar no sistema contábil vigente da empresa, isto é, pode ser um sistema paralelo, com o abastecimento de informações no período em que o gestor requerer (mensal, trimestral ou semestral), portanto, podem ser integradas, no montante dos recursos consumidos com produtos, as despesas operacionais.

Para Leone (2000) o ponto central de relevância do ABC aplica-se nos gastos indiretos. O principal aspecto desse método é a função mais profunda desses ao objeto de custo, possibilitando um controle mais eficiente dos mesmos e possibilitando melhor estrutura às definições gerenciais.

Método de Custeio Variável

Nesse método, são considerados somente os custos variáveis, os custos fixos são alocados diretamente na DRE, conforme afirma Martins (2010, p. 198) “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas no período indo diretamente para o resultado”.

Sobre esse método Maher (2001) *apud* Ferreira (2005, p.3) cita algumas vantagens desse método:

A gestão da empresa, baseada nas informações geradas, por meio do custeio variável apresenta algumas vantagens: (a) separação dos custos e despesas em fixas e variáveis, o que facilita as atividades de planejamento e controle; (b) o cálculo da margem de contribuição auxilia o acompanhamento da análise do desempenho dos produtos; (c) cria as condições necessárias para a implementação de instrumentos como o custo-padrão e análise do ponto de equilíbrio; (d) o impacto dos custos e despesas fixas pode ser estudado com maior precisão; (e) dá suporte às decisões gerenciais.

Método de Custeio por Absorção

Sendo amplamente utilizado pelas empresas, esse método considera os custos diretos e indiretos, relacionados à produção, exceto as despesas que são alocadas diretamente na DRE. (IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE, 2000).

Além de ser uma das técnicas que auxilia a gestão dos custos, ao separar custos e despesas, ele também é aceito pela contabilidade e pelo fisco, como afirma Crepaldi (2010, p. 229) “o custeio de absorção é um método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é no Brasil, adotado pela legislação comercial e legislação fiscal”.

Do ponto de vista de Santos (2006), esse método apropria todos os custos de produção aos produtos, mas como instrumento gerencial ele apresenta falhas, pois tem como base os rateios dos custos fixos, que podem levar a alocações desnecessárias ou falhas.

Segundo Padoveze (2010) É um método convencional de custeamento, onde para se alcançar o custo dos produtos consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais ou comuns são distribuídos aos produtos por critérios de classificação.

Megliorini (2012 p. 26), diz que “o método de custeio por absorção caracteriza-se por apropriar os custos fixos e variáveis aos produtos. Desse modo, os produtos fabricados “absorvem” todos os custos incorridos de um período”.

Método de Custeio RKW

O Método custeio pleno, mais conhecido no Brasil como RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), que em sua tradução literal significa Conselho Administrativo do Império para a Eficiência Econômica, o qual tem sua origem na Alemanha no início do século XX, possui como técnica, a mensuração de todos os gastos incorridos numa organização (VARTANIAN e NASCIMENTO, 1999; MARTINS, 2003).

Esse é um sistema de custeio pleno, também chamado de método de custeio integral pelos autores Menezes, Silva e Estrela (2003, p.31), que destacam seu uso para fins gerenciais e sobre a forma de mensuração afirmam “[...] a apuração dos custos inclui, além dos custos de produção, os demais custos, bem

como as despesas financeiras, é utilizado para determinar qual o preço de venda de determinado produto, a fim de suprir todos os custos e as despesas [...]”.

Martins (2010, p. 220) afirma sobre o sistema de custeio RKW da seguinte maneira “Consiste no rateio não só do custo de produção, como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”.

Para os autores Ludicibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 303) “Esse método consiste em ratear, aos produtos, todos os gastos da empresa: não só custos, mas também despesas comerciais, administrativas e até mesmo as despesas financeiras e os juros sobre o capital próprio são incluídos”.

Segundo Martins (2001), o modelo original do RKW é considerado o custo de oportunidade, expondo à remuneração do capital próprio. É destacado pelo autor o método de desenvolver o rateio dos custos e despesas totais, chegando ao valor de produzir e vender.

Afirma Ludicibus (2010) o sistema RKW possui duas fases, a primeira sendo a distribuição de cada gasto no centro de custo e em seguida a apropriação no produto. Contudo ainda não é aceito no Brasil para avaliação de estoque, apesar de ser um método gerencial.

Na mesma linha, Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012, p. 149) afirmam que o método RKW “tem como principal característica a divisão da empresa em centros de custos. Os custos são alocados aos centros por intermédio de bases de distribuição e, em seguida, repassados aos bens ou serviços por unidade de trabalho”.

Dentro desse contexto, é importante observar que o método de custeio RKW possui técnicas que são semelhantes às utilizadas pelo custeio por absorção, mas os dois não devem ser confundidos, pois neste são alocados apenas os custos aos objetos e naquele são levados ao objeto todos os custos e despesas de uma organização (VARTANIAN e NASCIMENTO, 1999).

Ainda sobre a relação desses dois métodos, os autores Beuren e Schlindwin (2008), contribuem com um estudo onde analisaram o uso do custeio por absorção aliado ao sistema RKW para gerar informações gerenciais em uma organização hospitalar, e concluíram que a aplicação dos mesmos é satisfatória, pois possibilitou a apuração dos custos dos procedimentos hospitalares com precisão aceitável, sendo assim, eles se tornam um importante instrumento de gestão para a tomada de decisão.

Apesar de não ser um método que atende as normas técnicas para fins fiscais, percebemos sua importância como ferramenta para gerenciamento do custo, como destacam os autores Soares, Leal e Souza (2005) que buscaram verificar em sua pesquisa quais os métodos de custeio utilizados pelas Indústrias Cerâmicas localizadas na região do Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba e dentre as conclusões, verificou-se que a maioria das empresas pesquisadas utilizava o método de custeio RKW e que as informações gerenciais extraídas eram usadas como instrumento para medir a lucratividade do negócio.

Ociosidade Operacional

Para melhor entendimento e identificação da ocorrência de possível ociosidade operacional é fundamental observar os conceitos a seguir, sobre capacidades instaladas e as despesas de natureza fixa que foram comprometidas.

Martins (2010) demonstra ao relatar as capacidades instaladas, classificando-as como capacidade máxima obtida para execução da atividade, transferindo aos gastos fixos a obrigação de disponibilizar em determinadas etapas.

Com relação às despesas fixas comprometidas, Hansen e Mowen (2001, p.94, grifo do autor) *apud* Zatta et. al (2003, p.2) destacam:

“muitos recursos são adquiridos antes da demanda real pelo recurso ser realizada [...]; assim, essas despesas podem ser definidas como **despesas fixas comprometidas**. Elas correspondem essencialmente a recursos comprometidos – custos incorridos que fornecem uma capacidade de atividade a longo prazo.”

Negra et. al (2004) expõe ociosidade operacional como perda invisível, especialmente ao se tratar de alguns recursos com maior dificuldade de gerenciamento, como, por exemplo, a capacidade de armazenamento e a mão de obra fixa.

Na empresa estudada verificamos a existência da estrutura que a instituição possui, com diversas salas de uso dos alunos e professores, que possuem diversos gastos fixos atrelados à sua operacionalização, como aluguel de espaço físico, segurança, depreciação, pessoal, supervisão, dentre outros, estrutura essa que

quando fica ociosa, gera custos diversos que oneram o preço final do serviço prestado.

A partir desse entendimento podemos classificar como ociosidade operacional em uma instituição de ensino, as horas em que uma sala de aula fica vaga sem uso, que possuem gastos fixos atrelados a seu funcionamento.

Da mesma maneira, Eckert et al. (2013) afirmam que o reconhecimento do não aproveitamento de capacidades instaladas, possibilita a comprovação do impacto dessas ociosidades por meio de informação gerencial, sobre o desempenho da organização. Altos índices de ociosidades formam a incapacidade produtiva da organização, podendo ser um fator determinante que pode colocar em risco sua competitividade e sobrevivência no mercado.

Custo de Ociosidade

A ociosidade, segundo Gama, Souza e Sato (2009), trata-se do não desempenho, no período correto e estabelecido, do processo produtivo. Ela ocorre quando acontecem falhas, isto é, no momento em que o processo industrial é cancelado de forma não programada, um exemplo disso é quando algum equipamento para de operar.

Em uma organização, a redução do nível de produção, causada por fatores incomuns, de acordo com Zatta et. al (2003, p.2), “[...] fará com que os custos referentes à capacidade instalada, de natureza fixa, tais como depreciação, aluguéis, supervisão e outros incluídos nos gastos indiretos de fabricação, se tornem custos de ociosidade [...]”.

Da mesma maneira, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio do Parecer de Orientação Nº 24, de 15 de janeiro de 1992, afirma sobre a ociosidade anormal e o seu custo:

A ociosidade anormal é um fator não rotineiro ou não recorrente e pode acontecer em função de greve, recessão econômica acentuada no setor de atuação da companhia ou outra razão econômica, interna ou externa, extemporânea. São custos de capacidade instalada, todos os de natureza fixa, como depreciação, aluguéis etc, inclusive os de supervisão incluídos nos gastos indiretos de fabricação. (BRASIL, 1992)

Eckert (2013) deixa clara a importância de analisar de forma precisa os gastos ocorridos que irão determinar o impacto ócio, fomentado por uma queda da demanda ou pela incapacidade operacional. Desta maneira torna-se viável identificar as causas e apontar as soluções.

Tratamento gerencial do custo de ociosidade

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, pronunciamento conceitual CPC OO (2011), a organização deve responder às necessidades de informações variadas pelo público, a fim de que os relatórios contábil-financeiros, que devem ser normatizados, forneçam dados úteis e gerem valor aos investidores e aos usuários externos em geral, como, por exemplo, ao governo ou as autoridades tributárias.

Diante disso, para a verificação dos custos de ociosidades, que no caso não são tratados de forma normatizada nos relatórios, torna-se indispensável a elaboração de relatórios que zelem e apresentem essas despesas de modo a evidenciar os pertinentes princípios contábeis que venham mostrar as informações de forma fidedigna e compreensível aos diversos usuários.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

A metodologia desse trabalho quanto aos fins, classifica-se como pesquisa explicativa, quanto aos procedimentos é um estudo de caso, que conforme Gil (2002) consiste num estudo sobre os objetos analisados que permite um conhecimento minucioso dos mesmos. Sendo aplicada com a abordagem do problema de forma qualitativa, por ser um estudo de caso e quantitativa, pelo fato de utilizar a quantificação desde a coleta até a análise dos dados (GIL, 2002; RAUPP e BEUREN, 2012).

Para os autores Perez Júnior, Oliveira e Costa (2003), a forma mais prática de identificar o custo da ociosidade operacional, seria através da apuração total de custos fixos, logo após, destiná-los aos departamentos mapeados e, posteriormente estabelecer um padrão ideal, pois uma vez estabelecido o mesmo,

podemos comparar essa produção esperada com a produção real e obter então a diferença de ambas, identificando assim o volume ocioso do processo.

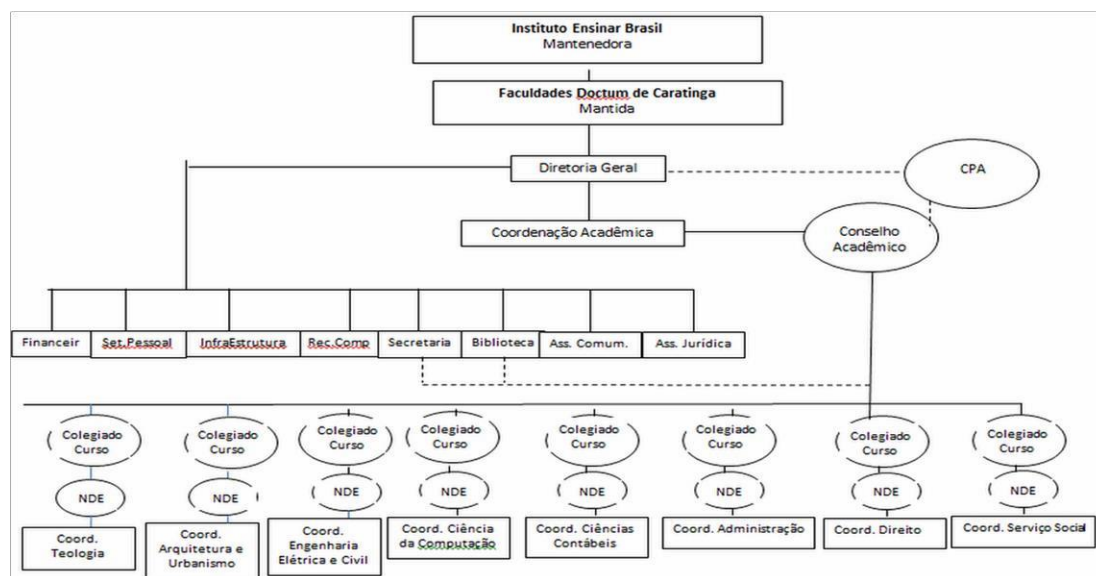
Para o desenvolvimento da pesquisa foram seguidas algumas etapas que possibilitaram o estudo mais detalhado de todos os custos envolvidos.

Tomando como base a estrutura da Instituição, temos as salas como sendo os centros de custos, e a partir disso foi feito primeiramente o mapeamento das salas disponíveis para cursos de graduação, sendo verificada a capacidade por sala e a taxa de ocupação em cada uma e na segunda etapa foi feito a alocação dos custos diretos aos cursos/salas.

Capacidades Instaladas

As capacidades instaladas representam todo o recurso que foi adquirido para ser usado na atividade fim da empresa; são gastos fixos que a organização precisa para começar a sua operação (MARTINS, 2010).

Figura 1 – Organograma Institucional e Acadêmico



Fonte: Acadêmico

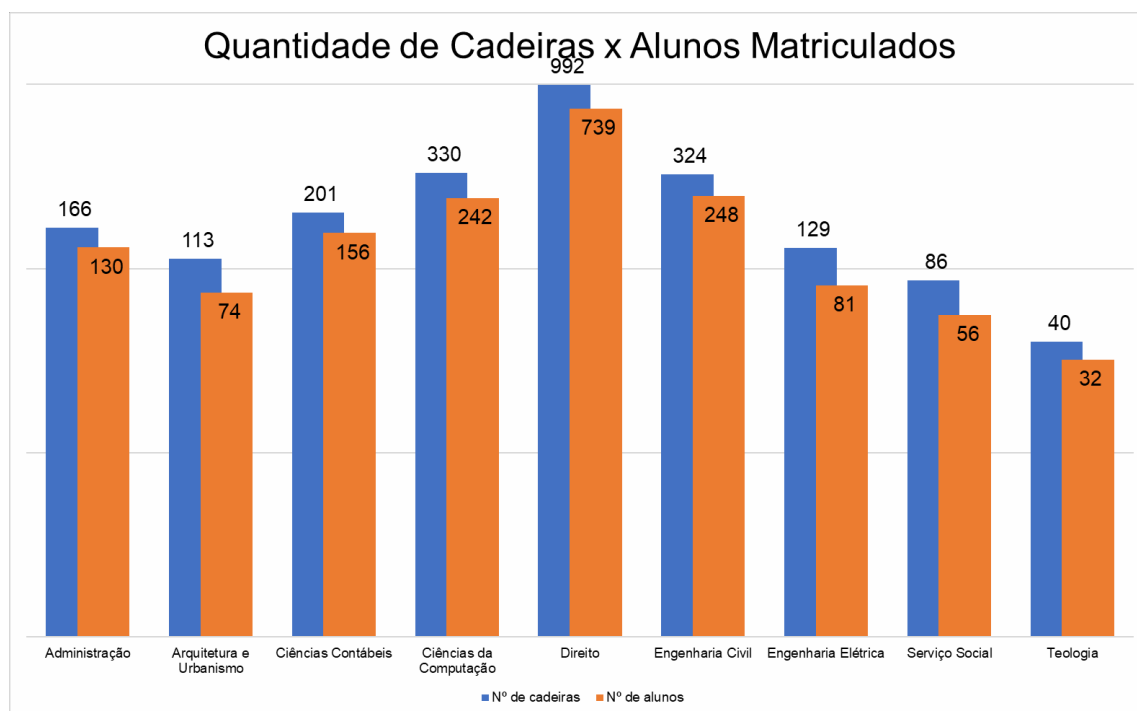
4. ANÁLISE DOS DADOS

O método utilizado para aplicação do estudo de caso baseou-se em uma Instituição de Ensino Superior na cidade de Caratinga que possui nove cursos, sendo estes: Administração, Arquitetura e Urbanismo, Ciências Contábeis, Ciências da Computação, Direito, Engenharia Civil, Engenharia Elétrica, Serviço Social e Teologia.

No que tange ao levantamento das informações, primeiramente buscou-se fazer a contagem física de número de cadeiras disponíveis por cada sala vinculadas a cada curso. Em relação ao número de alunos matriculados por curso foram fornecidas pelo setor acadêmico da instituição.

O gráfico abaixo representa a real situação da empresa:

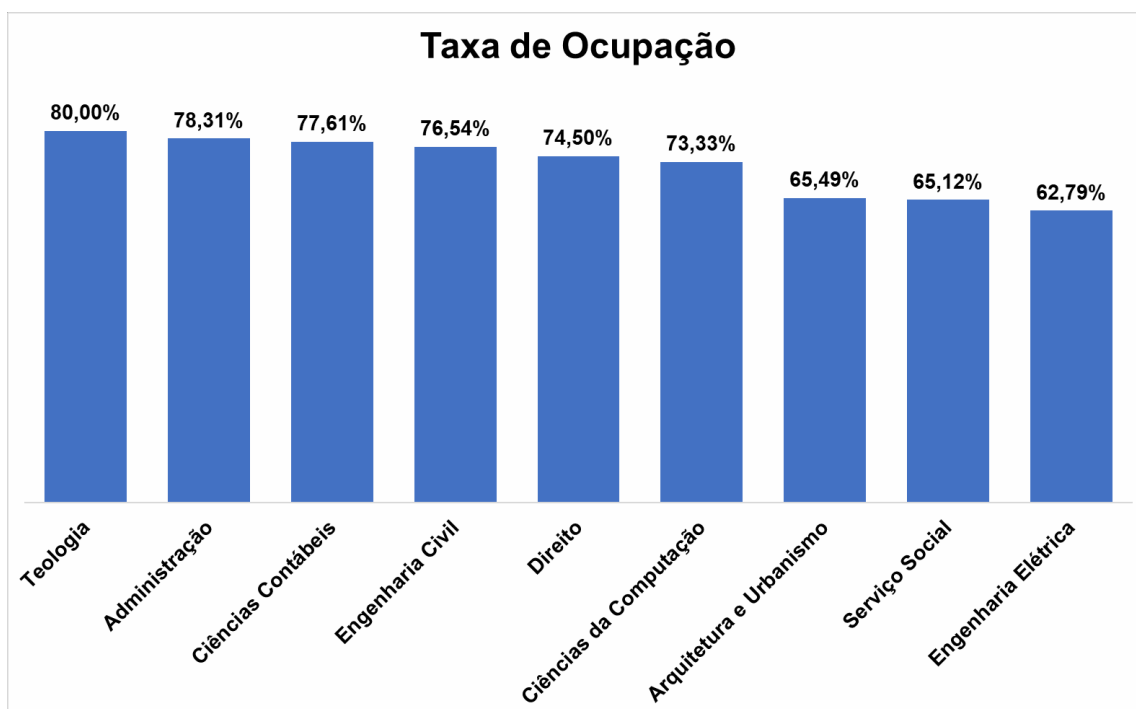
Figura 2 – Quantidade de Cadeiras x Alunos Matriculados



Fonte: Acadêmico

Em relação à taxa de ociosidade foi calculada pela divisão do número de alunos pelo total de cadeiras disponíveis. A taxa de ociosidade está apresentada no gráfico abaixo:

Figura 3 – Taxa de Ocupação



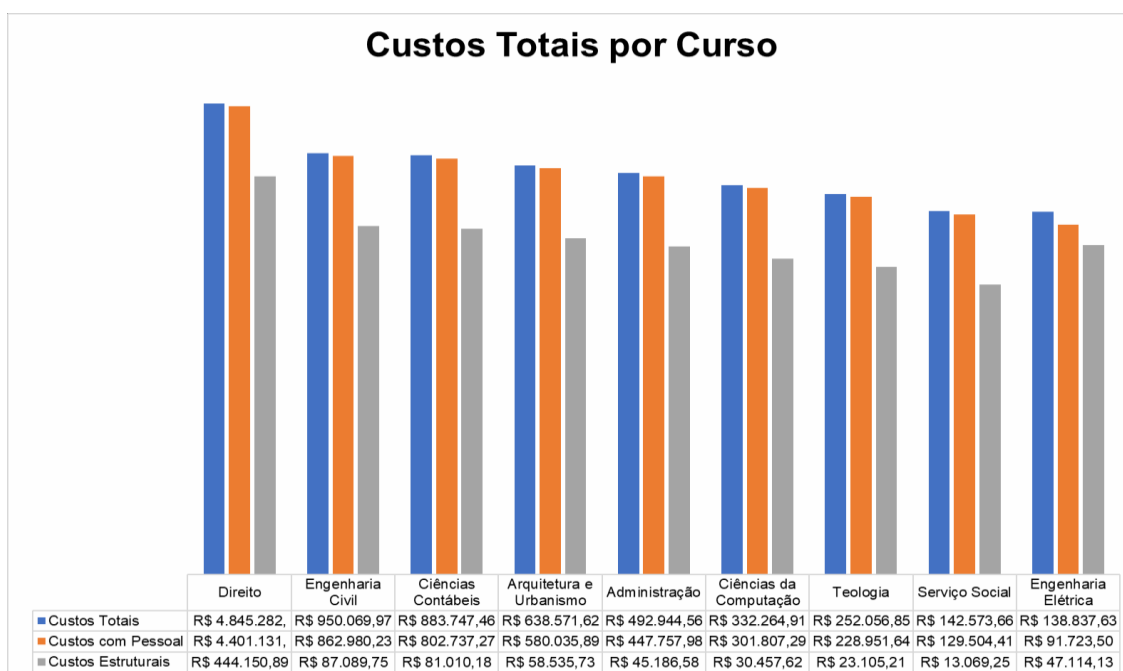
Fonte: Acadêmico

Conforme se percebe no gráfico, o curso que mais absorve bem sua capacidade instalada é o curso de Teologia, do outro lado o que tem menor taxa de ocupação é o de Engenharia Elétrica.

Custos Aplicados a Instituição

As informações relacionadas aos custos da instituição foram disponibilizadas pelo setor de controladoria e que na aplicação deste trabalho foram utilizados apenas os diretos, classificados como custos com pessoal e custos estruturais identificados, conforme gráfico abaixo:

Figura 4 – Custos Totais por Curso



Fonte: Acadêmico

Custo de Ociosidade

A tabela abaixo resume a atual situação da Instituição sobre a ótica das salas disponíveis em relação ao número de alunos matriculados por curso.

Tabela 1 – Capacidade Ociosa

Cursos	Capacidade	Capacidade Utilizada	Capacidade Ociosa
Administração	166	130	36
Arquitetura e Urbanismo	113	74	39
Ciências Contábeis	201	156	45
Ciências da Computação	330	242	88
Direito	992	739	253
Engenharia Civil	324	248	76
Engenharia Elétrica	129	81	48
Serviço Social	86	56	30
Teologia	40	32	8
Total	2.381	1.758	623

Dados: Semestral
Fonte: Controladoria

Conforme se percebe na tabela 1 temos um total geral de capacidade ociosa de 623, esse número com relação ao total da capacidade, que é de 2.381,

representa cerca de 26,17%, ou seja, a instituição não está trabalhando com a totalidade do uso de seus recursos físicos.

Em relação ao custo de ociosidade, foi calculado pela divisão dos custos totais em relação à capacidade utilizada, chegando assim no custo por capacidade. O valor apurado do custo de ociosidade foi calculado pela multiplicação dos custos por capacidade em relação à capacidade ociosa, conforme quadro a seguir:

Tabela 2 – Custo com Ociosidade

Cursos	Custo Total	Capacidade Utilizada	Custo por Capacidade	Capacidade Ociosa	Custo de Ociosidade
Administração	R\$ 492.945	166	R\$ 2.970	36	R\$ 106.904
Arquitetura e Urbanismo	R\$ 638.572	113	R\$ 5.651	39	R\$ 220.392
Ciências Contábeis	R\$ 883.747	201	R\$ 4.397	45	R\$ 197.854
Ciências da Computação	R\$ 332.265	330	R\$ 1.007	88	R\$ 88.604
Direito	R\$ 4.845.282	992	R\$ 4.884	253	R\$ 1.235.742
Engenharia Civil	R\$ 950.070	324	R\$ 2.932	76	R\$ 222.856
Engenharia Elétrica	R\$ 138.838	129	R\$ 1.076	48	R\$ 51.661
Serviço Social	R\$ 142.574	86	R\$ 1.658	30	R\$ 49.735
Teologia	R\$ 252.057	40	R\$ 6.301	8	R\$ 50.411
Total	R\$ 8.676.349	2.381	R\$ 30.876	623	R\$ 2.224.159

Dados: Semestral

Fonte: Controladoria

Conforme as informações da tabela 2, percebemos a ociosidade em valores monetários, com um custo total R\$ 2.224.159 reais, que representa cerca de 25,63% sobre o custo total, ou seja, a instituição está tendo esse custo para manter sua estrutura sem o retorno do mesmo.

A tabela 3 representa o aumento na margem direta se a Instituição utilizasse toda sua capacidade utilizada, sendo que aumentaria sua margem direta 44,15%.

Tabela 3 – Variação da Margem Direta com a capacidade ociosa

Cursos	Margem Direta sem a Utilização da Capacidade Ociosa	Margem Direta com a Utilização da Capacidade Ociosa	Variação%
Administração	R\$ 253.941	R\$ 360.845	42,10%
Arquitetura e Urbanismo	R\$ 328.961	R\$ 549.353	67,00%
Ciências Contábeis	R\$ 455.264	R\$ 653.118	43,46%
Ciências da Computação	R\$ 171.167	R\$ 259.771	51,76%
Direito	R\$ 2.496.055	R\$ 3.731.797	49,51%
Engenharia Civil	R\$ 489.430	R\$ 712.286	45,53%
Engenharia Elétrica	R\$ 639.908	R\$ 691.569	8,07%
Serviço Social	R\$ 73.447	R\$ 123.182	67,72%
Teologia	R\$ 129.847	R\$ 180.259	38,82%
Total	R\$ 5.038.020	R\$ 7.262.179	44,15%

Fonte: Controladoria

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dentro do contexto de mercados cada vez mais competitivos e globalizados, o controle dos gastos que impactam no resultado das organizações torna-se fundamental para a sobrevivência e competitividade das mesmas, sendo assim, o presente trabalho abordou como a aplicabilidade do sistema de custeio RKW é relevante dentro das instituições de ensino superior, visando calcular e mensurar possíveis custos de ociosidade. Para isso foram utilizadas as informações disponibilizadas pelos setores de controladoria e acadêmico da instituição pesquisada. Torna-se interessante essa abordagem, pois o método de custeio pleno ou RKW nos possibilitou uma análise gerencial mais precisa sobre o custo do serviço e uma base dos gastos da instituição.

Adicionalmente, quando estudamos os principais métodos de custeio existentes, percebemos um destaque para o método RKW, citado por diversos autores, como Vartanian e Nascimento (1999) e Martins (2010), como um instrumento gerencial que gera uma base de dados mais completa para a tomada de decisões, por levar em consideração todos os gastos incorridos na organização.

Após a aplicação da pesquisa, podemos verificar a conclusão das hipóteses inicialmente levantadas, constatando que o método de custeio RKW é eficiente para a apuração de custo em uma instituição de ensino superior e é capaz de evidenciar o custo de ociosidade na mesma.

Os resultados da pesquisa mostram que, com relação à capacidade instalada, o curso que mais absorve bem é o de Teologia, com uma taxa de ocupação de 80% do total, do outro lado, o que tem menor taxa de ocupação é o de Engenharia Elétrica com um percentual de 62,79%.

Com relação à capacidade ociosa, foi verificado o total de 623, esse número com relação ao total da capacidade, que é de 2.381, representa cerca de 26,17%, ou seja, a instituição não está trabalhando com a totalidade do uso de seus recursos físicos.

Com relação ao custo de ociosidade, temos o total de R\$ 2.224.159 reais, que representa cerca de 25,63% sobre o custo total, ou seja, a instituição está tendo esse custo para manter sua estrutura sem o retorno do mesmo.

De modo geral, o estudo demonstrou que a instituição não está utilizando toda a sua capacidade instalada para o seu trabalho, e isso impacta negativamente no seu resultado, onerando assim a empresa, que não obtém o retorno do seu investimento total, visto que, se a mesma utilizasse toda sua capacidade utilizada sua margem direta aumentaria cerca de 44,15%.

Esse trabalho não se restringe apenas a essa empresa, ele abre uma possibilidade de estudos continuados, que podem contribuir para aumentar o conhecimento sobre esse assunto. Sugerimos novas pesquisas com a aplicação de modelos semelhantes ao desse estudo, ou aplicando outros métodos como ABC na utilização dos custos indiretos de serviços, com a finalidade fazer a comparação dos resultados e criar uma fonte mais embasada de pesquisa e aplicação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. **Os Métodos de Custeio: Vantagens, Desvantagens e sua Aplicabilidade nos Diversos Tipos de Organizações Apresentadas pela Literatura.** *ConTexto*, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2º semestre 2012. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/33487/pdf>> , Acesso em 20 de Outubro de 2018.

BACKES, Rosemary Gelatti; KUHN, Claudia Mares Scherer; PERLEBERG, Cesar Roberto; DALBEN, Luis Carlos; ALBERTI, João Aloisio; WIEST, Lisandro. **Aplicação do método de custeio RKW em uma cooperativa agrícola**, disponível em.: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/especialv3/RKW.pdf>, Acesso em 02 de novembro de 2017.

BEUREN, Ilse Maria, SCHLINDWEIN, Nair Fernandes, **Uso do Custeio Por Absorção e o RKW Para Gerar Informações Gerenciais: Um Estudo de Caso em Hospitais, Blumenau, 2008**, disponível em: http://www.academia.edu/download33756067/art.2_Revista_ABCustos.pdf, Acesso em 20 de outubro de 2018.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas.** 3a ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Parecer de Orientação Nº 24, de 15 de janeiro de 1992.** Dispõe sobre o tratamento da capacidade ociosa pelas companhias abertas. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br>. Acesso em: 20 de novembro de 2018.

BRASIL. Decreto Lei 5452, de 1º de maio de 1943. **Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho**. Disponível em.: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm, Acesso em: 2 de novembro de 2016.

BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens, **Gestão de Custos e Formação de Preços**, São Paulo, 6ª edição, ed. Atlas, 2012.

CAVALCANTE, Washington Moreira. **Contabilidade gerencial como ferramenta de gestão empresarial – Um estudo de caso**. 10 Convibra – Administração – 2013.

COGAN, S. **Teoria das restrições versus custeio baseado em atividades: uma questão de curto ou de longo-prazo?**In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE USP,5, 2005. Anais... São Paulo, SP: Universidade de São Paulo,2005.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico – CPC 00 (R1)**. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – The Conceptual Framework for Financial Reporting, São Paulo, 2011. Disponível em: < http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em 10 de novembro de 2018.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade de Gerencial**. 2ª ed. São Paulo.Editora Atlas.2002.

_____. **Contabilidade de Custos**. 5ª ed. São Paulo.Editora Atlas.2010.

_____. **Custos**. 5ª ed. São Paulo.Editora Atlas.p. 02, 2010.

_____. **Contabilidade de Custos**. 5ª ed. São Paulo.Editora Atlas.p. 228, 2010

_____. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, p.6, 2011.

DIAS, Elaine Aparecida, PADOVEZE, Clóvis Luís. **Os Diferentes Métodos de Custeio e sua Implicação na Apuração de Custo do Produto: um estudo caso em empresa de graxas e óleos industriais**. Revista Eletrônica Gestão e Sociedade Edição 2 de 2007-01-12. Disponível em: <https://www.gestaoesociedade.org/gestaoesociedade/article/view/564>, Acesso em 10 de novembro de 2018.

ECKERT, A. et al. **Custo da ociosidade na indústria: estudo de caso em uma empresa calçadista do nordeste brasileiro**.Exacta – EP, São Paulo, v. 11, n. 2, p. 187-198, 2013. Disponível em: http://www.academia.edu/10716665/Custo_da_ociosidade_na_ind%C3%BAstria_cal%C3%A7adista_C%C3%A1culo_e_an%C3%A1lise_em_uma_empresa_do_nordeste_brasileiro Cost of idleness in industry a case study of a Brazilian shoe company, Acesso em 01 de novembro de 2018.

FARIA, J.A.; GOMES, S.M.S. **O Activity Based Costing (ABC) na Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia (Coelba): fatores relevantes para implantação, o modelo e os resultados obtidos.** , v. 6, n. 2, mai/ago, 2011

FERREIRA, J. A. S. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Pearson, 2007.378 p. ISBN 978- 85-7605-118-3

FERREIRA ,Leonardo Nunes: **A utilização do custeio variável como ferramenta de gestão em hospitais privados: um estudo empírico.** XXV Encontro Nac. de Eng. de Produção – Porto Alegre, RS, Brasil, 29 out a 01 de nov de 2005. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGERP2005_Enegep0302_0871.pdf> Acesso em 27 de outubro de 2018

FULLY, Roberto Miranda Pimentel; BRANDAO, Rock Kleyber Silva; SILVA, Cristiano Lucio da; TEIXEIRA, Jardel Alves. **Capacidades Instaladas e o Impacto das ociosidades operacionais em uma Distribuidora de Cimento.** Disponível em: [http://www.eventos.ufu.br/sites/eventos.ufu.br/files/documentos/9748 -
_capacidades instaladas e o impacto das ociosidades operacionais em uma di
stribuidora de cimento.pdf](http://www.eventos.ufu.br/sites/eventos.ufu.br/files/documentos/9748_-_capacidades_instaladas_e_o_impacto_das_ociosidades_operacionais_em_uma_distribuidora_de_cimento.pdf), acesso em 01 de março de 2018.

GAMA, Iandra Souza da, SOUZA, Mariluce Paes de, SATO, Suzenir Aguiar da Silva. **Apreciação dos custos ocultos na indústria de laticínios do município de Cacoal – Rondônia.** In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza. Anais... Fortaleza: FEAAC, 2009.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial.** Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, Elizeu Domingues, **Rotinas trabalhistas e previdenciárias.** 13ª edição Belo Horizonte, ed RTPREV, 2013

GUERREIRO, Reinaldo; COMACHIONE, Edgard B. Junior; SOUTES, Dione Olesczuk. **A utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** XXXIV Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro/RJ – 25 a 29 de setembro de 2010

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M., **Gestão de Custos Contabilidade e Controle.** São Paulo, ed Thomson Pioneira, 2013.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de Custos Com Enfoque Administrativo.** 1ª ed. Tradução Danilo A. Nogueira. São Paulo. Atlas, 1978.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George e DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos.** 9ª ed. Tradução José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; **contabilidade gerencial.** 6ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 1ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

JOHNSON, H. Thomas, KAPLAN, Robert S. **A Relevância da Contabilidade de Custos**. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Campos Ltda, 1996.

LEONE, George S. G.. **Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, p.20, 2000.

LIMA, Eugenize B. **Contabilidade de Custos**. Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em <<http://webserver.crcrj.org.br/APOSTILAS/A0084P0449.pdf>> , Acesso em 23 de novembro 2018.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo Editora Atlas.2003.

_____. **Contabilidade de Custos**. 10ª ed. São Paulo. Editora Atlas.2010. p 220.

_____. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

MEGLIORINI, e. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MENEZES, Antônio C. Cunha; SILVA, José Argemiro da; ESTRELA, Pedro Marlus Cavalcante de A. **Critério de custeio: Qual é o melhor para a sua empresa?** Revista Pensar Contábil – Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro, Nov/Dez - 2002 - Jan – 2003, p. 31. Disponível em <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/2377/2058>>, Acesso em 10 de novembro de 2018.

MÜLLER, Cláudio José, KRIGER, Joel Szmelsztayn, **Gestão de Custos em Empresas de Distribuição**. Curitiba, Revista FAE, 2002, disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/v5_n3_set_out_2002/gestao_de_custos_e_m_empresas_de_distribuicao.pdf>, acesso em 29 de outubro de 2016

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custo Baseado em Atividades**. São Paulo, 1ª edição, ed. Atlas, 1994.

_____. **ABC Custo Baseado em Atividades**. São Paulo, 2ª edição, ed. Atlas, p. 07, 2011.

NEGRA, Carlos Alberto S. et al. **Controle de gestão: caso de lavanderia hospitalar**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11., 2004, Porto Seguro. Anais... Porto Seguro: ABC, 2004, disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2451/2451>, acesso em 21 de outubro de 2016

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo, ed. Pioneira Tompson Learning, 2003

_____. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo, ed. 7ª Atlas S.A, p. 40, 2010.

PEREZ JÚNIOR, José H.; OLIVEIRA, Luis M.; COSTA, Rogério G. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ROMANOS. In **Bíblia Sagrada**. São Paulo: SBB, 2005, p. 1134.

SANTOS, Roberto Vatan dos. et al. **Mensuração do Custo de Capacidade e Ociosidade na Indústria: um estudo de caso**. In: XIII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte. 2006. 17

SANTOS, Joel J. **Análise de Custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005

SOARES, Mara Alves; LEAL, Edvalda Araújo; SOUSA, Edileusa Godói. **Métodos de Custeio Utilizados pelas Indústria Cerâmicas: Estudo de Multicasos no Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba**. IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil - 28 a 30 de novembro de 2005. Disponível em: <file:///C:/Users/Sony/Downloads/1892-1892-1-PB%20(2).pdf>, Acesso em 21 de Outubro de 2018.

SOUTES, D.O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

STARK, José Antônio. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2007.

STRUETT, M.A.M.; SOUZA, A.A.; RAIMUNDINI, S.L. **Aplicação do custeio baseado em atividades: Estudo de caso em um laboratório de análises clínicas**. Revista ConTexto, Porto Alegre, v. 7, n. 11, 2007

VARTANIAN, Grigor Haig, NASCIMENTO, Diogo Toletto do. **O Método de Custeio Pleno: Uma Abordagem Conceitual**. VI Congresso Brasileiro de Custos – São Paulo, SP, Brasil, 29 de junho a 2 de julho de 1999. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3170>>, Acesso em 20 de Outubro de 2018.

ZANELLA, Cleunice. et. al. **A Relação das Perdas Normais, Anormais e da Ociosidade com os Custos de Produção de uma Empresa Calçadista Do Estado De Santa Catarina**. **Qualit@s Revista Eletrônica ISSN 1677 4280**. Vol.16. No 2 (2014). Disponível em: <<http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/2223/1268>>, Acesso em 01 de julho de 2018.

ZATTA, Fernando Nascimento. et al. **Custo de ociosidade no contexto da gestão estratégica de custos: um estudo empírico numa empresa do setor têxtil do Espírito Santo**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, .2003, Guarapari. Anais... Guarapari :ABC, 2003, disponível em:http://www.fucape.br/_public/produção_cientifica/2/Zatta%20Custo%20de%20ociosidade%20no.pdf, acesso em 21 de outubro de 2018.

