



Análise de Viabilidade da Aplicação do Método de Custeio ABC em uma Empresa Prestadora de Serviços Contábeis

Mauricio Fernando Pozzebon

Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE)

mauricio_pozzebon@hotmail.com

Vinicius Abilio Martins

Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE)

viniciusabilio@gmail.com

Queila Franciele Fabris Bosio

Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE)

queilafabris@gmail.com

Jair Jeremias Junior

Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR)

jair.jeremias.j@gmail.com

Resumo

Este estudo teve como objetivo verificar se o método de custeio ABC é um instrumento de gestão viável e vantajoso para a tomada de decisão em uma empresa prestadora de serviços contábeis. Os sistemas de custeio baseados na atividade disponibilizam informações de custo indispensáveis sobre atividades e processos de negócios e sobre produtos, serviços e clientes servidos por esses processos. Os sistemas ABC dão destaque às atividades organizacionais como elementos-chave para a análise do comportamento do custo, ligando as despesas organizacionais destinadas a recursos às atividades e processos de negócios executadas por esses recursos. A implantação do método de Custeio Baseado em atividades permite o progresso do gerenciamento dos custos, passando a ser possível mensurar os custos dos serviços oferecidos. Neste estudo, inicialmente, faz-se a caracterização da empresa em que foi efetuada a pesquisa. Em seguida, apresentam-se os detalhes da implementação do ABC, comentando os procedimentos realizados para tal finalidade. Por último, são mencionadas as informações gerenciais mais relevantes que puderam ser obtidas pelo uso dessa forma de custeio. Foi possível verificar, que boa parte dos clientes da empresa apresenta resultado positivo. No entanto, uma parte destes apresenta resultado negativo. É válido notar, à exemplo, a variação existente entre a lucratividade, entre 85,14% negativos, até 80,78% positivos. Verificou-se que a empresa apresenta resultado positivo, com lucratividade de 19,97%. Caso fossem elevados os honorários dos clientes em que a empresa em questão apresenta prejuízo, estima-se que a lucratividade seria de 27,67%, evidenciado que, por meio da aplicação do custeio ABC, é possível para a empresa objeto do estudo verificar quais de seus clientes é necessário a revisão dos valores cobrados, para que, ao menos, nestes casos, se deixe de operar em prejuízo.

Palavras-chave: Escritório de Contabilidade, Custeio ABC, Contabilidade Gerencial.



INTRODUÇÃO

O sucesso econômico-financeiro das organizações pode depender em parte da gestão da informação. Muitas empresas passam por mudanças em suas estruturas organizacionais, tecnologia da informação e ambiente competitivo em que estão inseridas, demandando novas técnicas de gestão. Para alguns estudiosos, isto tem conduzido a uma necessidade de mudanças na gestão contábil (BURNS; VAIVIO, 2001; TEIXEIRA et al, 2009).

A contabilidade é uma das mais antigas ciências estudadas pelo ser humano sendo utilizada como instrumento de aplicação prática. Não surgiu por conceitos filosóficos ou por força de legislação fiscal ou societária. Na realidade, a contabilidade surgiu da necessidade prática dos gestores do patrimônio das entidades, em geral seus proprietários, preocupados em ter um instrumento que lhes permitisse conhecer e controlar os ativos e passivos, analisar também os resultados operacionais e não operacionais, buscar informações sobre produtos e serviços mais rentáveis e por fim, analisar a evolução de seu patrimônio.

No entanto, como qualquer ciência, apresenta suas subdivisões. Dentre estas, encontra-se a contabilidade de custos. Com as mudanças que vem acontecendo no ambiente empresarial, consequentemente as empresas se tornam mais competitivas, assim requerendo informações mais precisas para uma tomada de decisão correta. Para Bruni e Famá (2004, p. 24), “o nascimento da contabilidade de custos decorreu da necessidade de maiores e mais precisas informações, que permitissem uma tomada de decisão correta após o advento da Revolução Industrial.” Tornando assim a contabilidade de custos cada vez mais importante, conciliando a mesma com o crescimento empresarial, podendo assim gerar uma informação adequada para gestão e principalmente para tomada de decisões.

Para isto, utiliza-se de diversas ferramentas e métodos inerentes à sua área. Os métodos de custeio são responsáveis por gerar informações relacionadas á custos, para atender os diversos tipos de usuários, ou seja, nada mais é do que a forma como mensurar os custos de uma empresa e como agregá-los nos produtos ou serviços. Dentre os métodos de custeio existentes, o Custeio Baseado na Atividade (Activity Based Costing) é o objeto do presente estudo.

Os sistemas de custeio baseados na atividade disponibilizam informações de custo indispensáveis sobre atividades e processos de negócios e sobre produtos, serviços e clientes servidos por esses processos. Os sistemas ABC dão destaque as atividades organizacionais como elementos-chave para a análise do comportamento do custo, ligando as despesas organizacionais destinadas a recursos às atividades e processos de negócios executadas por esses recursos (KAPLAN e COOPER, 1998).

Assim, o presente trabalho busca verificar se o método de custeio ABC é um instrumento de gestão viável e vantajoso para a tomada de decisão em uma empresa prestadora de serviços contábeis.

A implantação do método de Custeio Baseado em atividades permite o progresso do gerenciamento dos custos, passando a ser possível mensurar os custos dos serviços oferecidos.



Esse método é, normalmente, aplicado em indústrias para atribuir os custos aos produtos fabricados. O presente trabalho tem por finalidade, utilizar o mesmo método em uma empresa prestadora de serviços de contabilidade, visando identificar e atribuir os custos aos serviços prestados.

REFERENCIAL TEÓRICO

MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)

O método ABC (Activity Based Costing) ou Custeio Baseado em Atividades tem por objetivo a avaliação das atividades desenvolvidas em uma empresa, por meio da utilização de direcionadores a fim de alocar as despesas e custos indiretos de uma forma mais realista aos produtos e serviços. Desta forma, o ABC parte do princípio, de que não é o produto ou serviço que consome recursos, e sim, os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos produtos ou serviços.

Os sistemas de custeio baseados na atividade disponibilizam informações de custo indispensáveis sobre atividades e processos de negócios e sobre produtos, serviços e clientes servidos por esses processos. Os sistemas ABC dão destaque as atividades organizacionais como elementos-chave para a análise do comportamento do custo, ligando as despesas organizacionais destinadas a recursos às atividades e processos de negócios executadas por esses recursos (KAPLAN e COOPER, 1998).

Por meio da análise acertada das atividades agregadas no processo de negócios, pode-se averiguar o comportamento do custo, o que permitiu entender quais serviços agrega valor ou não ao processo organizacional. O custeio ABC passou por várias fases de aprimoramento, assim como grande parte das ferramentas utilizadas no controle e gestão de empresas.

A primeira fase iniciou-se com o reconhecimento das atividades como fonte causadora dos custos (NAKAGAWA, 1994). Já a segunda fase visou e aprimorou as informações ligadas aos processos produtivos, podendo assim analisar os custos referentes aos produtos, obtendo uma melhor e contínua avaliação do desempenho (NAKAGAWA, 1994).

Com o processo metodológico mais aperfeiçoado, o ABC utiliza das atividades direcionadoras de custos e itens de custeio para achar informações relevantes em tempo hábil, onde vai permitir a averiguação fidedigna dos serviços prestados, otimizando e flexibilizando os processos da empresa (NAKAGAWA, 1994).

Com a chegada das novas informações, dá-se início a terceira fase, que visa enfatizar os sistemas de gerenciamento mais importantes, que se encaixam corretamente com a implantação do método de custeio estudado, dando origem ao gerenciamento baseado em atividades (NAKAGAWA, 1994).

O gerenciamento baseado em atividade, ou ABM (Activity Based Management), condiz com o todo o conjunto de ações que podem ser tomadas baseando-se em informações ligadas ao



custeio baseado na atividade (KAPLAN e COOPER, 1998). Os elementos que formam a base do custeio ABC são: os processos; mapeamento das atividades; e os direcionadores de custos.

Para implantação do método ABC, todos os elementos citados acima, terão que ser analisados e organizados. Para poder se utilizar dessa ferramenta de sistema, Hansen e Mowen (2009, p. 392 e 393) descrevem algumas etapas do custeio ABC:

Ao projetar um sistema ABC, há seis etapas essenciais: (1) identificar, definir e classificar as atividades e os atributos-chave; (2) atribuir o custo dos recursos para as atividades; (3) atribuir o custo de atividades secundárias para atividades primárias; (4) identificar os objetos de custo e especificar o montante de cada atividade consumida por objeto de custo específico; (5) calcular as taxas de atividades primárias; e (6) atribuir os custos de atividades aos objetos de custo.

O “Modelo de custeio baseado em atividades” tem seu início a partir do rastreamento dos devidos custos consumidos pelas atividades, de maneira direta, usando o elemento direcionador de custos. Podendo assim, entender o processo como uma rede organizadora e interligada, que foca na melhoria dos serviços prestados para satisfação de seus clientes.

Segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (1999, p. 228) as atividades de um processo são definidas como, “conjunto de tarefas necessárias para o atendimento das metas das funções. É qualquer evento necessário para o processo e que consome recursos da empresa ou da entidade”.

A peça chave para aplicação do método ABC é identificar as atividades para objetivar uma mensuração de custos exata. As atividades realizadas são o objeto principal do custeio ABC, porém, identificá-las é a primeira etapa lógica no projeto. Essas atividades são representadas por ações ou trabalho realizado por pessoas ou máquinas. Reconhecer uma atividade é o paralelo da ação, ou seja, é descrever determinada ação, geralmente usando uma expressão ligada a um objeto de recebe essa ação (HANSEN e MOWEN, 2009).

Atividade é todo o conjunto de trabalho executado dentro de uma empresa, seja por pessoa ou por maquinário, englobando todas essas atividades para o cálculo dos custos no método ABC. O método em questão possui suas atividades mapeadas para alocar de forma correta os recursos às atividades e posteriormente às atividades ao objeto de custo.

O mapeamento das atividades detém a função de organizar e configurar o processo de conhecimento de todas as atividades geradas e ligadas com o processo. Sendo assim, permitindo atribuir o custo dos recursos captados para as atividades e por consequência ligar os custos de atividades aos objetos de custo, envolvendo os direcionadores de custos.

Direcionadores de custo são ferramentas utilizadas para identificar e integrar os custos dos recursos consumidos na empresa às atividades propostas e desempenhadas pela mesma.

Martins (2008) explica os direcionadores de custos são os fatores que determinam o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que os direcionadores são as verdadeiras causas de seus custos.

Os direcionadores são distinguidos em dois tipos: os de primeiro estágio, também chamados de direcionadores de custos recursos, e os de segundo estágio, chamados



direcionadores de custos de atividades (MARTINS, 2008). Seguindo essa linha, os direcionadores de custos direcionam os recursos consumidos às respectivas atividades, e os direcionadores de atividades direcionam as atividades consumidas aos objetos de custo. Para insto tão são utilizados também os centros de custos e conceitos de departamentalização.

A divisão da empresa em unidades ou departamentos é subentendido como centro de custos. Juntando-os em centros para acumulação dos custos indiretos, para futuramente acontecer à alocação, podem existir diversos centros de custos em um único departamento. Martins (2008, p. 67) afirma que, “centro de custos, portanto, é a unidade mínima de acumulação de custos indiretos. Mas não é necessariamente uma unidade administrativa, só ocorrendo quando coincide com o próprio departamento”. Sendo assim, departamento é o desmembramento de uma empresa em setores, para que se possa realizar a alocação dos custos e ver quanto cada departamento gera para empresa. Martins (2008, p. 65) cita que: “Departamento é a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas”.

A base de tudo é a dedicação e a organização para com a empresa. A diferenciação e a departamentalização devem ser feita de início, podendo assim posteriormente efetuar a alocação dos custos indiretos aos departamentos.

Para Hansen e Mowen (2009), o primeiro passo na alocação de custos é determinar exatamente quais são os objetos de custos. Normalmente são departamentos. Existem duas categorias de departamentos, departamentos de produção e departamentos de apoio. Após isso, cada departamento vai ter seus custos voltados diretamente ao serviço ou produto e qual vai ser alocado aos outros departamentos. Conforme Hansen e Mowen (2009, p. 200 e 201) inicia-se então a alocação dos custos. O passo a passo apresentado pelos autores é a Departamentalização da empresa, Em seguida a classificação de cada departamento como um departamento de apoio ou um departamento de produção. Posteriormente o rastreamento de todos os CIF na empresa para um departamento de apoio ou de produção. Após, a alocação dos custos dos departamentos de apoio aos departamentos de produção. Em seguida o cálculo das taxas predeterminadas de CIF para os departamentos de produção e por último a alocação dos CIF para as unidades de produtos individuais por meio de taxas de CIF predeterminadas.

Os departamentos de produção quanto os de apoio, suportam vários setores de uma empresa. Um aglomerado de centro de custos nada mais é do que os departamentos de produção e de apoio existentes em uma empresa.

METODOLOGIA

Estudo de caso, classificado como exploratório, sob a perspectiva quantitativa, foi realizado para o desenvolvimento de uma proposta de aplicação método custeio baseado em atividade (ABC) em uma empresa prestadora de serviços contábeis.

Esta pesquisa é classificada, quanto a abordagem do problema, de forma quantitativa. A pesquisa quantitativa tem em vista permitir realizar inferências sobre o comportamento das



variáveis pesquisadas, relações, influências, causalidades e possíveis explicações. A pesquisa quantitativa se destina a testar as hipóteses previamente sugeridas (RICHARDSON, 1999, p. 70), usando para tanto procedimentos estatísticos.

O método científico empregado neste trabalho refere-se ao Dedutivo. A dedução parte de uma proposição geral ou de uma hipótese já conhecida como verdadeira, para aplicá-la a fatos particulares e chegar a conclusões válidas (MARTINS, 2001). O método dedutivo nada mais é do que, passar do conhecido para o desconhecido e deduzir verdades generalizadas, deduzir significa chegar a um valor que depende de valores anteriores (BEUREN, 2010).

Quanto aos objetivos da pesquisa, a mesma classifica-se em exploratória. A pesquisa Exploratória é feita quando não se tem muito conhecimento sobre o tema abordado. Conforme Beuren (2010, p. 80), “Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa”.

Em relação aos procedimentos adotados, o estudo em questão foi desenvolvido embasado em uma empresa prestadora de serviços de contabilidade, durante um mês, com o intuito de verificar se é possível aplicar o método de custeio baseado em atividades, para apurar os custos de suas atividades, confrontando os mesmos com os honorários recebidos de determinados clientes.

APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

O estudo em questão foi desenvolvido embasado em uma empresa prestadora de serviços de contabilidade, durante um mês, com o intuito de verificar se é possível aplicar o método de custeio baseado em atividades, para apurar os custos de suas atividades, confrontando os mesmos com os honorários recebidos de determinados clientes.

A aplicação do método de custeio baseado nas atividades foi iniciada com a departamentalização da empresa, que é a prática de agrupamento de recursos e atividades, seguindo um critério homogêneo, visando uma estrutura organizacional mais adequada, podendo assim, ter ações dinâmicas e mais eficientes. O enquadramento da departamentalização em questão foi feita por meio de processos, que são as atividades desempenhadas pela empresa que possuem mais relevância. Portanto, foram identificados os seguintes departamentos: a) departamento contábil, b) departamento fiscal, c) departamento de pessoal, d) departamento de condomínios e por fim o departamento e) departamento de legalização.

Os departamentos "a, b, c, d", respectivamente descritos a cima, são identificados como departamentos operacionais, e o departamento “e” de legalização foi identificado como departamento administrativo, no qual tem a função de apoiar os demais departamentos que são responsáveis pela geração de receitas da empresa.

Na Tabela a seguir foram identificados os custos salariais de cada departamento, os itens férias e décimo terceiro salários são referentes à provisões.

Departamentos		Contábil	Fiscal	Pessoal	Condomínio	Legalização
Custo salarial		5.500,00	2.225,50	5.761,98	2.000,00	3.129,03



FGTS	8%	440,00	178,04	460,96	160,00	250,32
INSS + RAT	21%	1.155,00	467,35	1.210,01	420,00	657,10
Férias	11.11	611,05	247,25	640,15	222,20	347,63
13º salário	8.33%	458,15	185,38	479,97	166,60	269,65
Total Encargos		2.664,20	1.078,02	2.791,09	968,80	1.524,70
Custos totais		8.164,20	3.303,52	8.553,07	2.968,80	4.653,73
Part. custos por departamento no custo total		35,51%	14,37%	37,20%	12,92%	

Tabela 1 - Cálculo e rateio dos custos salariais.

FONTE: Dados da pesquisa.

Na Tabela 1 acima foram identificados os custos salariais, sendo que, cada departamento conta com um número de colaboradores, o departamento contábil possui 2 (dois) colaboradores, o departamento fiscal conta com 1 (um) colaborador, o departamento de pessoal conta com 2 (dois) colaboradores, o departamento de condomínio possui 1 (um) colaborador e o departamento de legalização possui 2 (dois) colaboradores.

Em relação ao FGTS, todos os empregadores ou tomadores de serviço devem recolher até o dia 07 de cada o valor correspondente a 8% sobre a remuneração paga ou devida no mês anterior. Já a relação a alíquota corresponde ao “INSS + RAT” dispõe sobre o INSS patronal e o risco de acidente do trabalho (RAT).

Após serem identificados os custos salariais, foram coletados os custos fixos, que são os recursos consumidos para execução dos serviços prestados aos clientes, que aqui vão ser representados por informações obtidas com a empresa objeto de estudo, rateadas por departamentos, usando como direcionador o percentual da participação dos custos por departamento no custo total salarial, como demonstra a Tabela 2 a seguir.

Recursos	Contábil	Fiscal	Pessoal	Condomínio	Total
Seguros	168,67	68,26	176,70	61,37	475,00
Pró labore	2.360,59	955,28	2.472,94	858,88	6.647,69
Treinamento pessoal	88,77	35,93	93,00	32,30	250,00
Energia Elétrica	162,46	65,74	170,20	59,11	457,51
Aluguel	543,30	219,86	569,16	197,68	1.530,00
Informática em geral	578,14	233,96	605,65	210,36	1.628,11
Telefone	207,97	84,16	217,88	75,67	585,68
Materiais escritório	276,98	112,08	290,16	100,78	780,00
Despesas Gerais	426,12	172,44	446,40	155,04	1.200,00
Totais	4.813,00	1.947,71	5.042,09	1.751,19	13.553,99

Tabela 2 - Cálculo e rateio dos custos fixos.

FONTE: Dados da pesquisa.



Depois de levantados os custos fixos por departamentos, é possível verificar, por meio da Tabela 2, o item “Informática em geral” corresponde à locação de sistemas, manutenção e etc., e o item “Despesas Gerais” engloba contribuição sindical, depreciações e custos com CRC. O item “seguros” corresponde à indenizações de valores gerados em decorrência de erros ou omissões ocorridos durante a prestação de serviços. O item “treinamento de pessoal” apresenta os cursos propostos pela empresa aos seus colaboradores, para que o mesmo desenvolva um trabalho condizente com o padrão da empresa. Foram rateados os custos do departamento de legalização, identificado como departamento administrativo aos demais departamentos conhecidos como departamentos operacionais, através do direcionador que é o percentual da participação dos custos por departamento no custo total salarial, exposto na tabela abaixo.

Identificação dos custos	Contábil	Fiscal	Pessoal	Condomínio
Custo Salarial Total	8.164,20	3.303,52	8.553,07	2.968,80
Custos Fixos Rateados	4.813,00	1.947,71	5.042,09	1.751,19
Rateio Departamento Adm.	1.652,54	668,74	1.731,19	601,26
Custo por Departamento	14.629,74	5.919,97	15.326,35	5.321,25
TOTAL DOS CUSTOS	41.197,31			

Tabela 3 - Cálculo e rateio dos custos em geral.

FONTE: Dados da pesquisa.

Após o reconhecimento dos custos totais por departamento, foi iniciada a identificação e o respectivo levantamento das atividades relevantes executadas dentro de cada departamento pela empresa, conforme Tabela 3. Foi utilizado como direcionador de recursos o tempo gasto com cada atividade. A empresa possui um programa que efetua o cálculo do tempo gasto pelo colaborador com cada uma das atividades, dentro de seu respectivo departamento e com clientes específicos, com base nesse programa é que podemos identificar as horas trabalhadas com as principais atividades de cada departamento. A Tabela 4 a seguir demonstra a quantidade de horas trabalhadas em cada departamento e o valor da hora trabalhada em cada um.

Tabela 4 - Quantidade de horas trabalhadas por departamento e o valor da hora trabalhada por departamento

Departamentos	Quantidade de horas trabalhadas	Valor da Hora Trabalhada R\$
Contábil	331:24:00	44,1452
Fiscal	212:31:00	27,8564
Pessoal	439:31:00	34,8709
Condomínio	219:50:00	24,2058

FONTE: Dados da pesquisa.

A Tabela 5 a seguir descreve as atividades e o seu percentual de consumo de tempo nos departamentos operacionais, contábil, fiscal, pessoal e condomínio.

Tabela 5 - Atividades e o seu respectivo tempo dentro dos departamentos operacionais.

Departamento Contábil		
Atividades	% Total do Tempo	Custo da Atividade R\$
Lançamentos Contábeis	47%	6.875,98
Encerramento Contábil	9%	1.316,67
Conciliação Contábil	27%	3.950,03
Apuração de Impostos	6%	877,78
Verificação dos serviços	11%	1.609,28
Total	100%	14.629,74
Departamento Fiscal		
Atividades	% Total do Tempo	Custo da Atividade R\$
Lançamentos Fiscais	61%	3.611,19
Apuração de Impostos	16%	947,19
Encerramentos Fiscais	7%	414,40
Verificação dos serviços	16%	947,19
Total	100%	5.919,97
Departamento de Pessoal		
Atividades	% Total do Tempo	Custo da Atividade R\$
Admissão	17%	2.605,48
Rescisão	23%	3.525,06
Folha de Pagamento	54%	8.276,23
Verificação dos serviços	6%	919,58
Total	100%	15.326,35
Departamento de condomínio		
Atividades	% Total do Tempo	Custo da Atividade R\$
Lançamentos de despesa	45%	2.394,56
Conciliações em geral	20%	1.064,25
Emissões de Boletos	10%	532,13
Verificação dos trabalhos	25%	1.330,31
Total	100%	5.321,25

FONTE: Dados da pesquisa.

Após a identificação das atividades e levantamento de seus respectivos custos, foram identificados os objetos de custo, sendo definidos como objeto de custos os clientes da empresa prestadora de serviços de contabilidade. Para o presente estudo, foram identificados 10 (dez) clientes, que representam 12,07% do faturamento da empresa. A Tabela 6 a seguir apresenta os clientes objetos do estudo, seu ramo de atividade e os honorários recebidos pela empresa destes clientes em questão.

Tabela 6 - Clientes e seus respectivos honorários.



Cliente / Ramo de Atividade	Honorários R\$
Cliente A – Comércio e serviços de Informática	1.127,85
Cliente B – Comércio e serviços elétricos	339,00
Cliente C – Serviços médicos	678,00
Cliente D – Serviços médicos	678,00
Cliente E – Comércio de Vestuários	690,00
Cliente F – Comércio de Alimentos	398,00
Cliente G – Indústria e serviços – Metalúrgica	400,00
Cliente H – Indústria e serviços – Vidraçaria	450,00
Cliente I – Condomínio	760,00
Cliente J – Condomínio	695,50
TOTAL	6.216,35

FONTE: Dados da pesquisa.

Em seguida, foram detectados os direcionadores de custos que melhor explicam a relação de causa e efeito. É por meio destes direcionadores que se pode calcular o tempo gasto com cada atividade dentro de cada departamento. A Tabela 7 disposta a baixo identifica os direcionadores de custos de cada uma das atividades dentro dos seus respectivos departamentos.

Departamento	Atividades	Direcionadores dos custos
Contábil	Lançamentos Contábeis	Numero de lançamentos / Tempo gasto
	Encerramento Contábil	Tempo gasto com a atividade
	Conciliação Contábil	Numero de lançamentos / Tempo gasto
	Apuração de Impostos	Tempo gasto com a apuração
	Outras Obrigações	Tempo gasto com a atividade
Fiscal	Lançamentos Fiscais	Numero de Lançamentos / Tempo gasto
	Apuração de Impostos	Tempo gasto com a apuração
	Encerramentos Fiscais	Tempo gasto com encerramentos
	Outras Obrigações	Tempo gasto com a atividade
Pessoal	Admissões	Numero de admissões / Tempo gasto
	Rescisões	Numero de rescisões / tempo gasto
	Folha de Pagamento	Tempo gasto com folha de pagamento
	Outras Obrigações	Tempo gasto com a atividade
Condomínio	Despesas lançadas	Numero de lançamentos / Tempo gasto
	Conciliações em Geral	Tempo gasto com conciliações
	Emissões de Boletos	Numero de boletos / Tempo gasto

Tabela 7 - Direcionadores de custos por atividades

FONTE: O autor.



Após o levantamento dos custos das atividades de cada departamento e a identificação dos direcionadores de custos, dá-se continuidade com a identificação das horas trabalhadas em cada departamento com clientes específicos. A Tabela 8 a seguir demonstra o cliente e seu ramo de serviço, os departamentos com suas respectivas horas trabalhadas gerando um total de horas por departamento e por cliente também.

Cliente/Ramo de serviço	Contábil	Fiscal	Pessoal	Condomínio	Total de Horas
Cliente A – Comércio e serviço informática	12:25:00	7:10:00	6:00:00		25:35:00
Cliente B – Comércio e serviços elétricos	3:45:00	5:02:00	3:00:00		11:47:00
Cliente C – Serviços médicos	1:50:00	0:35:00	0:57:00		3:22:00
Cliente D – Serviços médicos	2:05:00	0:45:00	1:42:00		4:32:00
Cliente E – Comércio vestuários	4:53:00	1:52:00	0:38:00		7:23:00
Cliente F – Comércio de alimentos	8:18:00	5:21:00	6:21:00		20:00:00
Cliente G – Indústria e serviços metalúrgicos	3:42:00	2:50:00	2:18:00		8:50:00
Cliente H – Indústria e serviços vidraçaria	3:02:00	2:04:00	1:38:00		6:44:00
Cliente I – Condomínio			18:25:00	14:05:00	32:30:00
Cliente J – Condomínio			12:04:00	12:32:00	24:36:00
Total de horas por departamento	40:00:00	25:39:00	53:03:00	26:37:00	

Tabela 8 - Cálculo das horas trabalhadas com clientes e departamentos.

FONTE: Dados da pesquisa.

Depois de desenvolvido a identificação das horas trabalhadas por departamento e também com cada cliente em específico, exposto na Tabela 8, foi elaborado a Tabela 9 a seguir, que apresenta os custos com cada cliente, resultando em um custo final por cliente e também o total dos custos por departamento, usando como direcionador de custos as horas trabalhadas expostas no quadro seis.

Cliente/Ramo de	Contábil	Fiscal	Pessoal	Condomínio	Custo por
-----------------	----------	--------	---------	------------	-----------

serviço					cliente
Cliente A – Comércio e serviço informática	548,13	199,63	209,22		956,98
Cliente B – Comércio e serviços elétricos	165,54	140,21	104,61		410,36
Cliente C – Serviços médicos	80,93	16,25	33,13		130,31
Cliente D – Serviços médicos	91,97	20,89	59,28		172,14
Cliente E – Comércio vestuários	215,57	52,00	22,08		289,65
Cliente F – Comércio de alimentos	366,41	149,03	221,42		736,86
Cliente G – Indústria e serviços metalúrgicos	163,33	78,92	80,20		322,45
Cliente H – Indústria e serviços vidraria	133,90	57,57	56,95		248,42
Cliente I – Condomínio			642,20	340,90	983,10
Cliente J – Condomínio			420,77	303,97	724,14
Total de custos por departamento	1.765,78	714,50	1.849,86	644,87	

Tabela 9 - Custo de cada cliente e cada departamento por horas trabalhadas
FONTE: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado pela Tabela 8, o serviço prestado para o “Cliente A – Comércio e serviços de informática” utilizou-se 12 horas e 25 minutos do colaborador do departamento contábil e, conforme Tabela 9, gerou um custo de R\$ 548,13. Conforme Tabela 8, foi demandado para esse cliente 7 horas e 10 minutos de serviços prestados com o departamento fiscal e, conforme Tabela 9, acarretou em um custo de R\$ 199,63. Por fim, a Tabela 8 apresenta que o departamento de pessoal contribuiu com um total de 6 horas de trabalho. Já, conforme Tabela 9, o serviço desempenhado para esse cliente teve um total de 25 horas e 35 minutos, gerando um custo total de R\$ 956,98.

Os demais casos expostos nas Tabelas 8 e 9 foram elaborados nessa mesma metodologia, obviamente com seus respectivos valores, com isso o objetivo foi alcançando para com essa tabela. Extrair as informações das tabelas anteriores foi possível estabelecer os custos totais de cada cliente por horas trabalhadas. Confrontando com os honorários pagos, pode-se obter o resultado, sendo esse lucro ou prejuízo. A Tabela 10 a seguir apresenta o resultado e a lucratividade por cliente:

Cliente/Ramo serviço	Honorários R\$	Custo R\$	Resultado	Lucratividade
----------------------	----------------	-----------	-----------	---------------

			R\$	%
Cliente A – Comércio e serviço informática	1.127,85	956,98	170,87	15,15%
Cliente B – Comércio e serviços elétricos	339,00	410,36	- 71,36	- 21,05%
Cliente C – Serviços médicos	678,00	130,31	547,69	80,78%
Cliente D – Serviços médicos	678,00	172,14	505,86	74,61%
Cliente E – Comércio vestuários	690,00	289,65	400,35	58,02%
Cliente F – Comércio de alimentos	398,00	736,86	- 338,86	- 85,14%
Cliente G – Indústria e serviços metalúrgicos	400,00	322,45	77,55	19,39%
Cliente H – Indústria e serviços vidraria	450,00	248,42	201,58	44,79%
Cliente I – Condomínio	760,00	983,10	- 223,10	- 29,36%
Cliente J – Condomínio	695,50	724,14	- 29,14	- 4,19%
Total	6216,35	4974,41	1241,44	19,97%

Tabela 10 - Resultado e lucratividade por cliente

FONTE: Dados da pesquisa.

A Tabela 10 apresenta os custos da empresa com os serviços prestados para cada cliente, podendo assim confrontá-los com os honorários pagos, obtendo assim um resultado, sendo esse um lucro ou um prejuízo exposto na coluna de lucratividade.

Por meio da Tabela 10, é possível verificar que, das 12 empresas objeto da amostra do estudo, 04 delas apresentam rentabilidade negativa. Ou seja, proporcionalmente, 33% das atividades da referida organização apresentam-se no prejuízo, seguindo a metodologia aplicada pelo ABC.

É válido notar, à exemplo, a variação existente entre a lucratividade, entre 85,14% negativos, até 80,78% positivos. Apesar disto, a empresa apresenta resultado positivo, com lucratividade de 19,97%, no montante de R\$1241,44. Caso fosse possível elevar os honorários dos clientes em que a empresa em questão apresenta prejuízo, estima-se que o lucro se elevaria à monta de R\$1903,90, com lucratividade de 27,67%.

Com todos estes levantamentos de dados esclarecidos pelo presente trabalho exposto, poderão auxiliar os gestores da empresa em um gerenciamento de custos mais fidedigno e uma mensuração de honorários correta, tendo em vista que, quatro clientes obtiveram um déficit como resultado. Ambos os condomínios tiveram um déficit no confronto entre honorário pago e custos referentes aos serviços prestados.



CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma vez apresentados e analisados os dados da pesquisa, que teve como objetivo verificar se o método de custeio ABC é um instrumento de gestão viável e vantajoso para a tomada de decisão em uma empresa prestadora de serviços contábeis.

Conclui-se, por meio deste estudo que o método de custeio baseado nas atividades – ABC é um método que evidencia a efetivação dos custos das atividades e a mensuração dos honorários, podendo assim, fornecer informações necessárias para melhorias futuras. Com a apuração do método ABC foi identificado os custos das atividades da empresa, podendo proporcionar para a mesma uma apuração fidedigna desses custos. O trabalho exposto não teve por objetivo indicar a inabilidade de algum profissional, e sim demonstrar que é viável a aplicabilidade do método ABC em uma empresa prestadora de serviços contábeis.

Foi possível verificar, que boa parte dos clientes da empresa apresenta resultado positivo. No entanto, uma parte destes apresenta resultado negativo, evidenciado que, por meio da aplicação do custeio ABC, é possível a empresa objeto do estudo verificar quais de seus clientes é necessário a revisão dos valores cobrados, para que, ao menos, nestes casos, se deixe de operar em prejuízo.

A aplicação do ABC na empresa pesquisada mostrou, ainda, que mesmo não abrangendo todos os clientes da organização, a metodologia é perfeitamente aplicável a esse tipo de empresa, trazendo benefícios informativos que compensam os esforços realizados para implementação desse método de custeio.

Como limitação da pesquisa, há o fato de que ela não pode ser generalizada e, portanto, não apresentar validade externa. Sugere-se, para pesquisas futuras, aplicar o método de custeio baseado em atividades em empresa prestadora de serviços de outras áreas, podendo assim fazer uma comparabilidade entre métodos, medindo a eficiência de cada um, pontos fracos e fortes de ambos, relacionado aos honorários cobrados e a lucratividade e rentabilidade do serviço prestado.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2010.

BURNS, John; VAIVIO, Juhani. Management accounting change. *Management Accounting Research*, V. 12, 389–402, 2001.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e excel**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. 1.ed. 2. reimpr. São Paulo: Cengage Learning, 2009.



KAPLAN, Robert S. COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Jorge Santos. **O trabalho como projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Papirus, 2001.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC**: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luiz Marins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

RICHARDSON, Roberto Jarry et tal. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3. Ed, São Paulo: Atlas, 1999.

TEIXEIRA, A. J. C.; GONZAGA, R. P.; SANTOS, A. V. S. M.; NOSSA, V. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. In: INTERNATIONAL ASSOCIATION FOR ACCOUNTING EDUCATION AND RESEARCH AND ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 3., 2009, São Paulo. Anais... São Paulo, 2009