

# A UTILIZAÇÃO DO CUSTEAMENTO ABC EM UMA ORGANIZAÇÃO CONTÁBIL - UMA SIMULAÇÃO

**Carlos Alberto Kühl**

**Samuel Cogan**

**João Bosco Arbués Carneiro Júnior**

**Ivan Canan**

## **Resumo:**

*O presente artigo trata da utilização da sistemática de custeio ABC em uma organização contábil. Analisa-se primeiramente um referencial teórico sobre o custeio ABC, posteriormente define organização contábil e identifica os seus principais serviços. Tem como objetivo demonstrar que o custeio ABC pode ser plenamente utilizado por uma organização contábil para a apuração dos seus custos. Para isto, utiliza-se de uma simulação de dados de uma organização contábil. Conclui que o custeio ABC pode ser utilizado por uma organização contábil e que auxilia na apuração mais adequada dos custos dos serviços prestados. Entretanto, apresenta também uma observação da dificuldade para definir os direcionadores de custos em uma organização contábil.*

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

## **A utilização do custeamento ABC em uma organização contábil – Uma simulação**

### **Resumo**

O presente artigo trata da utilização da sistemática de custeio ABC em uma organização contábil. Analisa-se primeiramente um referencial teórico sobre o custeio ABC, posteriormente define organização contábil e identifica os seus principais serviços. Tem como objetivo demonstrar que o custeio ABC pode ser plenamente utilizado por uma organização contábil para a apuração dos seus custos. Para isto, utiliza-se de uma simulação de dados de uma organização contábil. Conclui que o custeio ABC pode ser utilizado por uma organização contábil e que auxilia na apuração mais adequada dos custos dos serviços prestados. Entretanto, apresenta também uma observação da dificuldade para definir os direcionadores de custos em uma organização contábil.

**Palavras-chave:** Organização contábil, Activity Based Costing (ABC), Atividades.

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

### **1. Introdução**

O ambiente de negócios, atualmente, é caracterizado pela competição cada vez mais acirrada, sendo necessário que as empresas rapidamente aperfeiçoem suas estruturas para que possam sobreviver.

Dentro destes aperfeiçoamentos necessários para a sobrevivência das empresas, estão inseridos o controlar e reduzir custos, com a finalidade de oferecer seus produtos e/ou serviços com preços racionalizados e compatíveis com a competição do mercado.

A contabilidade de custos é o instrumental usado para essa racionalização, e

principalmente após a Revolução Industrial, com o surgimento, de fato, das primeiras indústrias, os executivos responsáveis pelos custos têm respondido satisfatoriamente aos anseios dos empresários e investidores concernentes às necessárias informações e relatórios para as tomadas de decisões. (PEREZ JR; OLIVEIRA e COSTA, 2005, p.16).

A contabilidade de custos surgiu com a Revolução Industrial iniciada na Inglaterra, quando os comerciantes sentiram a necessidade de um sistema de apuração de custos, para determinar o valor de cada produto de sua empresa (ERNEST & YOUNG e SOTEC, 1995).

Como a contabilidade de custos surgiu para as empresas industriais, com a finalidade de que elas pudessem agregar valor ao produto que estava sendo fabricado e permaneceu durante muito tempo servindo quase que exclusivamente a esse ramo de atividade, entretanto com a mudança no perfil das empresas, a contabilidade de custos passou a integrar também às necessidades das empresas comerciais e a servi-la com as suas informações.

Já há algum tempo, a prestação de serviços, ou seja as empresas de serviço, passaram a ser tão importante como as empresas industriais e as comerciais, tanto no aspecto empregatício como no peso da economia mundial e nesta conjuntura as empresas de prestação de serviços passaram também a ter necessidade de racionalizar e controlar os seus custos. As empresas de serviços cresceram em tamanho e complexidade nos últimos

anos, e , como nas indústrias, necessitam de sistemas de custos para apurar seus resultados. (KOCK, 2005).

Considerando que a contabilidade de custos foi criada para funcionar em um ambiente industrial, será que a mesma poderia solucionar os problemas em uma empresa de serviços?

A resposta para a pergunta é sim, a contabilidade de custos criada inicialmente para as empresas industriais pode ser utilizada em toda a sua plenitude em empresas de prestação de serviços, apresentado os resultados esperados e auxiliando com as suas informações.

Após tantos anos, desde a Revolução Industrial, vários são os modelos e/ou sistemas apresentadas para a apuração do custo de um produto ou serviço, todos eles possuem suas vantagens e desvantagens largamente abordadas por grandes estudiosos, não é objetivo deste trabalho detalhar todos os modelos e/ou sistemas de apuração de custos, muito menos determinar qual deles é o melhor.

No presente trabalho, utilizar-se-á o custeio baseado em atividades (ABC) , que segundo Martins (2001) é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, para determinar os custos das atividades de uma organização contábil.

A simulação apresentada refere-se a uma empresa de serviços, pois na visão de Kaplan e Cooper (1998), as empresas de serviços são consideradas ideais à aplicação do custeio baseado em atividade mais do que as empresa de produção, pois quase todos os seus custos são indiretos e aparentemente fixos.

A relevância do tema é observada pelo fato de que embora o setor de serviços tenha crescido nos últimos anos, até o momento, as discussões dos vários temas que envolvem apuração e análise de custos estão voltadas às empresas industriais, sendo raros os casos de prestadoras de serviços que contam com um adequado sistema para controle e apuração de custos (PEREZ JR. e OLIVEIRA, 2000).

O artigo está dividido em cinco partes, além dessa introdução, a primeira consiste na apresentação do Custeio ABC (Activity Based Costing), seguido por um capítulo sobre a Organização Contábil, que contempla suas características e objetivos, segue-se com um capítulo destinado a enunciar a metodologia utilizada no trabalho, no próximo é apresentada uma simulação de custos e o custeio ABC em uma organização contábil e por fim foram enunciadas as considerações finais sobre a pesquisa.

## **2. O custeio ABC**

A História do ABC, de acordo com Johnson (1992) teve início em trabalhos desenvolvidos nos Estados Unidos, mais precisamente na *General Electric*, no início da década de 60, sendo que após isto ele foi devidamente codificado por um professor da *Harvard Business School*, chamado Robin Cooper, isto já na década de 70.

O objetivo principal do surgimento do ABC, segundo Nakagawa (1994) foi o de suprir as falhas dos métodos tradicionais de custeio, no que tange à alocação dos custos indiretos aos produtos. Entretanto devemos sempre estar atentos que o ABC não foi desenvolvido com a pretensão de substituir os sistemas tradicionais de custos, mas sim, para auxiliar no gerenciamento de custos e melhoria de desempenho, de acordo com Compton (1996).

Nesta mesma linha de pensamento, para Mauad & Pamplona (2002, p.08), apresentam que

o sistema de custeio ABC permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os objetos de custos. Nele, os custos tornam-se visíveis e passam a ser alvos de programas para a sua redução e de aperfeiçoamento de processos, auxiliando, assim, as organizações a tornarem-se mais lucrativas e eficientes. Com seu poder de assinalar as “causas” que levam ao surgimento dos custos, o ABC permite aos gerentes uma atuação.

Como funciona o sistema de custeio ABC passa a ser a próxima pergunta. Baseados na citação acima, verifica-se que há necessidade de análise das atividades executadas dentro da empresa, para que se tornem visíveis os custos. Mas qual é a real essência do método ABC?

Segundo Penha e Lira (1999, p.8):

A essência do método ABC é apurar os custos com base nas mais diversas atividades desenvolvidas pela empresa segundo o triedro: Recursos; Atividades e Objetos de Custos. O método considera, em primeiro lugar, que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa são as legítimas demandantes dos mais variados recursos utilizados. Por último, os objetos de custos – produtos, serviços, clientes, e contratos – são quem consomem as atividades na condição de terminal de apuração de custos.

Com base na essência do método ABC, que é formada pelos Recursos, Atividades e Objetos de Custos pode-se levar adiante o processo de implantação de um sistema de custeio ABC em qualquer tipo de organização, para tanto se faz necessário que sejam definidos os componentes pertencentes à essência do custeio ABC.

Os recursos são os gastos decorrentes da operação normal da organização, também são conhecidos como insumos, em uma empresa de serviços é composto, por exemplo, pelos salários, energia elétrica, materiais de consumo, entre outros.

Para Kaplan e Cooper (1998, p.101):

Os recursos são a base de custos para o modelo. Um recurso compreende um agrupamento isolado e homogêneo de custos existentes que representam uma função semelhante ou, no caso de pessoas, que têm um perfil de trabalho semelhante. A soma de todos os recursos incluídos em um modelo equivale ao custo total de uma organização, dentro de um período de tempo determinado.

A atividade por sua vez é o local aonde estes recursos serão aplicados para que a finalidade da empresa (produto/serviço) será realizada.

A atividade tem como objetivo dar origem ao produto, e sua definição podem ser o resultado da consumação combinada de recursos. A atividade faz uma descrição do que uma empresa está realizando, a maneira como gasto o seu tempo e os resultados obtidos do processo (BRIMSON, 1996).

Para Ching (1997, p.55), “atividade pode ser definida como aquilo que as pessoas/sistemas fazem”.

Nesta mesma linha de pensamento, Nakagawa (2000), considera que a atividade é um processo (ou produção de projetos ou serviços) que combina adequadamente pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente (denominados fatores da produção), com o objetivo de converte-los em produtos ou serviços.

Dentro da análise das atividades, deve-se também definir os direcionadores de custos relativos às atividades.

Nakagawa (2000, p.74) explicita direcionador de custos como “mecanismo para rastrear e indicar os recursos consumidos pelas atividades, caso em que é chamado de *cost driver* de recursos”.

Em outras palavras, pode-se afirmar que o direcionador é que determinará qual o valor dos custos consumidos por cada atividade. É de fundamental importância que o direcionador represente realmente esta relação entre a atividade e o consumo de recursos por ela sacrificados.

O objeto de custo é o produto ou serviço que irá receber os custos. O objeto de custo, receberá os custos com base nas informações prestadas pelo custeio ABC, através da análise dos recursos e das atividades e a partir destas por meio de rastreamento realizado pelos direcionadores de custos.

Em síntese, podemos chamar o objeto de custo de produto acabado ou serviços realizado (prestado), que obterá o seu valor por meio deste rastreamento elaborado pelo ABC.

Esta metodologia pode ser aplicada em qualquer atividade empresarial, e segundo Perez Jr, Oliveira & Costa (2005, p.239), as regras básicas para a utilização dela são as seguintes:

- a. efetuar o mapeamento dos principais processos existentes na organização (produção, suprimentos, administração de recursos humanos, desenvolvimento de novos produtos, logística etc);
- b. identificar as principais atividades existentes em cada processo;
- c. levantar os custos e os recursos associados a cada atividade (custo/atividade);
- d. identificar as atividades que não agregam valor ao produto. Podem ser atividades de suporte (área de finanças, treinamento etc) e atividades secundárias (passíveis de ser eliminadas ou reduzidas sem afetar o produto final);
- e. avaliar a influência das atividades secundárias no produto final, ou seja, determinar se podem ser eliminadas ou pelo menos reduzidas;
- f. identificar os direcionadores de custos, que são os parâmetros para a adequada apropriação.

Com base neste referencial teórico, pode-se, como se verá mais adiante, implementar esses conceitos dentro da atividade de uma organização contábil, apontando principalmente os aspectos de atividades relevantes e direcionadores de custos. Não será objeto da simulação a identificação das atividades que não agregam valor, ficando esta análise para um próximo trabalho.

### **3. A organização contábil**

Organização contábil é o nome mais atual para o antigo escritório de contabilidade, assim definido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), responsável pela escrituração contábil e fiscal da maioria das empresas brasileiras.

Não existem números claros sobre o percentual de empresas brasileiras que possuem a sua contabilidade realizada por organizações contábeis, o que se sabe é que esse número é expressivo, pois não é economicamente viável para uma pequena ou microempresa, manter uma estrutura contábil, fiscal e trabalhista dentro de suas dependências.

Por esta razão as organizações contábeis existem e visam auxiliar seus clientes na consecução dos preceitos legais relacionadas à sua atividade.

Para Thomé (2001) os serviços prestados por uma organização contábil podem ser os seguintes:

- consultoria;
- contabilidade;
- administração de pessoal;
- escrituração fiscal;
- expediente (ou serviços comerciais);
- auditoria, perícia e assessoria.

Essa gama de serviços apresentada por Thomé, não tem um aspecto de generalidade para todas as organizações contábeis, pois algumas organizações contábeis não se dedicam a todos esses serviços.

A normalidade dentro das organizações contábeis é encontrarmos os serviços de:

- contabilidade;
- administração de pessoal (recursos humanos) e
- escrituração fiscal.

Os serviços de expediente, consultoria e assessoria são prestados exclusivamente a clientes e não são considerados serviços separados dos três supracitados, integrando os custos das respectivas atividades.

Com relação aos serviços de perícia e auditoria, são atividades extraordinárias que algumas organizações contábeis desenvolvem paralelamente às atividades de contabilidade, administração de pessoal e escrituração contábil, a grande maioria das organizações contábeis não possui estes serviços de forma habitual e permanente e um número muito pequeno destas organizações estão preparadas para executar estes serviços.

Considerando o exposto acima, assume-se que uma organização contábil padrão é aquela que possui a contabilidade, a administração de pessoal e a escrituração contábil como serviços essenciais e que os outros serviços citados, ou estão inclusos nestes ou são serviços esporádicos que devem ser tratados como exceção dentro de uma análise das atividades desenvolvidas por uma organização contábil.

Os serviços de contabilidade elaborados por uma organização contábil são, de acordo com Thomé (2001):

- escrituração contábil;
- conciliação de contas;
- demonstrações financeiras;
- declarações fiscais;
- contabilidade gerencial;
- arquivo magnético e
- arquivo dos documentos contábeis.

Os serviços da administração de pessoal, para Thomé (2001) são:

- admissão;
- vínculo empregatício;
- desligamento e
- relatórios

Os serviços da escrituração fiscal, na visão de Thomé (2001) são:

- apuração de tributos e
- informações e declarações fiscais.

Esses são os serviços que a organização contábil, de acordo com Thomé, realizam para os seus clientes, dentro dos conceitos de uma empresa padrão.

Deve-se entretanto considerar que existem outros serviços, que com o passar do tempo foram incorporados, principalmente em virtude da inovação tecnológica e também diretamente relacionados com o controle exercido pelo Poder Público sobre as empresas de modo geral.

Pode-se então, sem sobra de dúvida, determinar a grande maioria das organizações contábeis, constitui-se basicamente de três grandes serviços para os seus clientes: a contabilidade, a administração de pessoal (recursos humanos) e a escrituração fiscal.

#### **4. Metodologia**

Este artigo utilizou livros, artigos e trabalhos nacionais e internacionais para conceituar e embasar a fundamentação teórica da pesquisa, caracterizando o artigo como uma pesquisa bibliográfica. Para Gil (2002) a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

O trabalho utilizou dados simulados dos custos de uma organização contábil, tais informações foram trabalhadas com base em dados reais, porém estes dados reais foram simplificados para fins de elaboração deste trabalho. Quando há utilização de documentos que não foram trabalhados, a pesquisa é caracterizada como documental. A pesquisa documental, segundo Gil (2002) é importante não porque respondem definitivamente a um problema, mas porque proporcionam melhor visão desse problema ou, então, hipóteses que conduzem a sua verificação por outros meios.

Sendo isso, o exposto tratado nesse trabalho, tendo em vista que o procedimento utilizado foi à adaptação de uma simulação de custos de uma organização contábil à metodologia do custeio ABC.

Contudo, pode-se afirmar que o presente estudo é uma pesquisa bibliográfica, que utiliza o método de pesquisa bibliográfico e as técnicas para coleta de informações foram à pesquisa documental e a bibliográfica.

Salienta-se que o presente trabalho apresenta uma simulação, baseada em fatos reais simplificados e que o mesmo deve ser assim considerado.

## 5. Simulação

A atividade de uma organização contábil, como já visto anterior, tem como objetivo principal, cumprir as normas tributárias, trabalhistas e comerciais, relacionadas à atividade do cliente, bem como prestar assessoria e consultoria ao cliente.

No exemplo a seguir, a organização contábil, está dividida em três produtos (serviços a serem desenvolvidos para o cliente): contabilidade, recursos humanos e escrituração de operações fiscais.

No produto contabilidade, estão incluídas todas as atividades relacionadas diretamente à escrituração contábil: classificação e codificação, lançamentos contábeis, elaboração das demonstrações contábeis, a impressão dos livros contábeis, declarações diversas, entre outros serviços.

No produto recursos humanos, estão incluídas todas as atividades relacionadas com o cumprimento dos preceitos trabalhistas e previdenciários: folha de pagamento, férias, admissão e demissão de funcionários, declarações diversas, entre outros serviços.

No produto escrituração das operações fiscais, estão incluídas todas as atividades relacionadas com o cumprimento das legislações fiscais relacionadas ao ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), ISS (Imposto Sobre Serviços), IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), entre outras obrigações fiscais que a empresa possua, de acordo com a sua atividade, que são basicamente, as prestação de informações através de declarações diversas, escrituração de diversos livros e outras particularidades da legislação.

A composição dos custos da empresa é a seguinte:

**TABELA 1 – Distribuição dos Custos diretos:**

Contabilidade	100.000,00
Recursos Humanos	30.000,00
Escrituração Fiscal	40.000,00
Total	170.000,00

Fonte: Adaptado de Perez Jr, Oliveira & Costa (2005, p.356).

Os custos diretos são determinados pelo salário e encargos sociais dos funcionários e/ou sócios que trabalham diretamente com os três produtos principais da organização contábil.

**TABELA 2: Composição dos Custos indiretos:**

Custos e despesas indiretos	R\$
Salários e encargos	85.000,00
Ocupação (aluguel, água, luz, etc)	12.000,00
Equipamentos diversos	45.000,00
Material e suprimentos	28.000,00
Total dos custos e despesas indiretos	170.000,00

Fonte: Adaptado de Perez Jr, Oliveira & Costa (2005, p.356)

Os custos indiretos apresentados são divididos em atividades de apoio à consecução dos produtos principais. As atividades de apoio, são consideradas atividades relevantes e são as seguintes:

a)- coleta e envio de documentos – consiste nos custos incorridos na busca de documentos nos clientes (notas fiscais, documentos contábeis, etc) e na entrega de documentos aos clientes (guias para recolhimentos, folhas de pagamentos, relatórios contábeis etc). Basicamente composto pelo salário e encargos sociais do Office-boy , parte da depreciação do veículo e pelo material de envio (envelope, pastas, etc).

b)- Análise e classificação dos documentos – consiste na verificação dos documentos recebidos e no seu encaminhamento para o setor responsável pela sua codificação e interpretação.

c)- Digitação dos dados – esta atividade é usada basicamente pelos departamentos de contabilidade e de escrituração fiscal, pois nela temos a digitação dos lançamentos contábeis e/ou fiscais.

d)- Processamento e Impressão dos relatórios/documentos – a impressão dos relatórios e documentos é a atividade de emissão de guias para pagamento, folhas de pagamentos, balancetes, demonstrativos contábeis, declarações diversas que deverão ser apresentadas pela empresa.

e)- Envio de informações via Internet – esta atividade passou a ter uma importância muito grande nas organizações contábeis, pois praticamente todas as informações deverão ser prestadas via meio magnético através da internet.

f)- Arquivo documental – atividade que consiste em manter em boa ordem e guarda os documentos utilizados para como base para os lançamentos contábeis e de escrituração fiscais, bem como os documentos relativos ao departamento de recursos humanos.

g)- Arquivo eletrônico – outra atividade que ganhou importância há pouco tempo, em virtude de obrigatoriedade legal de guarda de arquivos digitais de vários relatórios, lançamentos e declarações.

h)- Supervisão dos trabalhos – atividade desenvolvida com a finalidade de verificar a realização dos trabalhos relacionados com as atividades.

i)- Orientação e atualização legislativa – algumas organizações contábeis possuem pessoas responsáveis pela leitura e interpretação das normas legislativas e que posteriormente repassam para os departamentos aos quais essas novas normas se referem.

k)- Atendimento ao cliente – essa atividade consiste no atendimento do cliente por telefone, reuniões para explicações sobre os demonstrativos contábeis e/ou alterações na legislação, atendimento também a fiscalização direcionada a empresa.

Possuindo o total dos custos indiretos e as atividades relevantes relacionadas, pode-se distribuir os valores dos custos entre as atividades. A alocação dos custos para as atividades relevantes é realizada de acordo com a utilização dos custos indiretos apresentados na Tabela 02 e o resultado desta distribuição, em valores monetários, verifica-se na Tabela 03.

**TABELA 3 – Distribuição dos custos indiretos por atividades relevantes**

<b>Atividades relevantes</b>	<b>Salários e encargos R\$</b>	<b>Ocupação R\$</b>	<b>Equipamentos diversos R\$</b>	<b>Material e suprimentos R\$</b>	<b>TOTAL R\$</b>
Coleta e envio de documentos	2.500	500	1.500	1.000	5.500
Análise e classificação dos documentos	13.500	2.000	1.000	1.500	18.000
Digitização dos dados	18.000	2.000	14.000	1.250	35.150
Processamento e impressão dos documentos	7.000	500	7.000	10.000	24.500
Envio de informações via Internet	5.000	500	5.000	3.000	13.500
Arquivo documental	3.000	4.000	500	1.500	9.000
Arquivo eletrônico	4.000	500	10.000	4.000	18.500
Supervisão dos trabalhos	15.000	500	3.000	500	19.000
Orientação e atualização da legislação	12.000	500	2.000	4.000	18.500
Atendimento ao cliente	5.000	1.000	1.000	1.250	8.250
<b>TOTAL</b>	<b>85.000</b>	<b>12.000</b>	<b>45.000</b>	<b>28.000</b>	<b>170.000</b>

Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (1998, p.102)

Considerando que os valores dos custos indiretos estão devidamente alocados nas atividades relevantes da empresa, precisa-se agora encontrar os direcionadores de custos que relacionem estas atividades com os produtos (serviços) finais da empresa. A tabela 4 apresenta dos direcionadores de custos relacionados a cada atividade relevante encontrada na organização contábil.

**TABELA 4 – Levantamento dos direcionadores de custos das atividades relevantes**

<b>Atividades relevantes</b>	<b>Direcionadores de custos</b>
Coleta e envio de documentos	Quilômetros rodados
Análise e classificação dos documentos	Número de documentos
Digitização dos dados	Horas de digitação
Processamento e impressão dos relatórios	Horas de processamento e impressão
Envio de informações via Internet	Horas de envio
Arquivo documental	Número de documentos
Arquivo eletrônico	Horas de gravação
Supervisão dos trabalhos	Horas de supervisão
Orientação e atualização da legislação	Horas de orientação e atualização
Atendimento ao cliente	Horas de atendimento

Fonte: Adaptado de Perez Jr, Oliveira & Costa (2005, p.357)

A definição dos direcionadores de custos por atividade relevante permite no passo seguinte, determinar quantos destes direcionadores de custos são utilizados por cada serviço (área) da organização, esta determinação é encontrada na Tabela 5.

**TABELA 5 – Quantidade de direcionadores para cada serviço (área) da organização**

<b>Direcionadores de custos (quantidade)</b>	<b>Contabilidade</b>	<b>Recursos Humanos</b>	<b>Escrituração Fiscal</b>	<b>Total</b>
Quilômetros rodados	1.100	750	900	2.750
Número de documentos	198.000	54.000	108.000	360.000
Horas de digitação	3.800	1.250	2.000	7.050
Horas de processamento e impressão	1.750	1.000	750	3.500
Horas de envio	200	250	300	750
Número de documentos	198.000	54.000	108.000	360.000
Horas de gravação	150	170	180	500
Horas de supervisão	150	80	150	380
Horas de orientação e atualização	100	150	120	370
Horas de atendimento ao cliente	160	300	200	660

Fonte: Adaptado de Perez Jr, Oliveira & Costa (2005, p.358)

Tendo o número de direcionadores para cada atividade definido e devidamente rastreado entre os serviços, precisa-se transformar estes direcionadores de custos em valores.

Para isto utiliza-se o valor total da atividade relevante dividida pelo direcionador de custos vezes a quantidade de aparições deste direcionador em cada serviço, e o resultado em valores é apresentado na Tabela 6.

**TABELA 6 – Apropriação dos custos indiretos com base nas atividades relevantes e seus direcionados de custos.**

<b>Atividades relevantes</b>	<b>Contabilidade R\$</b>	<b>Recursos Humanos R\$</b>	<b>Escrituração Fiscal R\$</b>	<b>Total R\$</b>
Coleta e envio de documentos	2.000	1.500	1.800	5.500
Análise e classificação dos documentos	9.900	2.700	5.400	18.000
Digitação dos dados	19.000	6.250	10.000	35.250
Processamento e impressão dos relatórios	12.250	7.000	5.250	24.500
Envio de informações via Internet	3.600	4.500	5.400	13.500
Arquivo documental	4.950	1.350	2.700	9.000
Arquivo eletrônico	5.550	6.290	6.660	18.500
Supervisão dos trabalhos	7.500	4.000	7.500	19.000
Orientação e atualização da legislação	5.000	7.500	6.000	18.500
Atendimento ao cliente	2.000	3.750	2.500	8.250
<b>Total</b>	<b>71.950</b>	<b>44.840</b>	<b>53.210</b>	<b>170.000</b>

Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (1998, p.102)

Após toda a distribuição dos custos indiretos para as atividades relevantes e destas por meio dos direcionadores de custos para os serviços (área) da organização contábil, pode-se apurar o custo total de cada área, conforme apresentado na Tabela 7.

**TABELA 7 – Demonstração do custo total de cada serviço (área) da organização.**

<b>Custos e despesas totais</b>	<b>Contabilidade</b>	<b>Recursos Humanos</b>	<b>Escrituração Fiscal</b>	<b>Total</b>
Custos diretos	100.000	30.000	40.000	170.000
Custos indiretos	71.950	44.840	53.210	170.000
Total	171.950	74.840	93.210	340.000

Fonte: Adaptado de Perez Jr, Oliveira & Costa (2005, p.359)

Os valores apresentados na Tabela 7 representam o total dos custos para cada serviço (área) da organização contábil, utilizando-se do custeio ABC. Com base nestes valores a organização pode estabelecer estratégias de redução e/ou racionalização de custos, estabelecimento de preços aos serviços oferecidos e administrar de forma mais confiável o desempenho da organização frente aos concorrentes.

## **6. Conclusão**

Desde o início do presente trabalho, afirmou-se que não é objetivo do presente analisar qual é a melhor forma de rateio ou de rastreamento de custo, ou seja, qual o modelo ideal para a aplicação em uma organização contábil.

O objetivo deste trabalho era apresentar a utilização do custeio ABC em uma organização contábil, apresentando alguns aspectos desta sistemática e a forma com que isto se daria numa empresa desta atividade.

Pode-se concluir, em primeira instância, que o custeio ABC pode ser implementado em uma organização contábil e que o mesmo poderá auxiliar a resolução de alguns problemas relacionados à racionalização de custos, pois determina exatamente quanto cada atividade relevante está usufruindo os recursos da empresa.

Esta informação é extremamente importante para toda e qualquer empresa, pois a detecção de eventuais acúmulos desnecessários de esforços financeiros em algumas atividades, pode ser facilmente localizado pelo custeio ABC.

Em segunda instância, conclui-se que apesar de ser benéfico nos aspectos anteriormente citados, o custeio ABC possui uma grande problemática para ser largamente implantado dentro de uma organização contábil. Esta problemática é a excessiva necessidade de utilização de apontamento de horas de trabalho, que são a maioria dos direcionadores de custos apresentados na Tabela 4.

Parte desta problemática, já está resolvida com sistemas avançados de computador que apresentam um apontamento de horas de utilização por cada usuário, o que facilita em parte estes trabalho. Porém em algumas atividades este apontamento é complicado e em alguns casos quase impossível de determinar com razoável fidedignidade.

Ponderando-se as vantagens e desvantagens apresentadas, em síntese pode-se afirmar que o custeio ABC é uma ferramenta muito interessante e benéfica para ser

utilizada em uma organização contábil, apesar das dificuldades apontadas para a sua implantação.

### **Referências**

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1996.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades – ABM – *Activity Based Management*.** São Paulo: Atlas, 1997.

COMPTON, Ted R. ***Implementing activity-based costing.*** The CPA Journal, vol. 66, p.20-27,mar.1996.

ERNEST & YOUNG, SOTEC. Auditores independentes S/C. **O ciclo da contabilidade de custos,** In: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. Curso sobre contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 1995.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JOHNSON. H., Thomas. ***Its time to stop overselling activity-based concepts.*** Management Accounting, Inglaterra, set. 1992.

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

KOCK, Soren. ***Implementation considerations for activity-based cost systems in service firms the unavoidable challenge.*** <<http://figaro.ae.katowice.pl/~pank/edi1998.html>> Acesso em 15 de julho de 2005.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 2001.

MAUAD, Luiz G. A. e PAMPLONA, Edson O. **O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor.** IX Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo, São Paulo, outubro de 2002.

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

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos, Conceito, Sistemas e Implementação JIT/TQC.** São Paulo: Atlas, 2000.

PENHA, Emílio Magalhães; LIRA, Carlos José de Andrade. **Projeto conceitual do sistema de custos ABC: análise e decisão em uma empresa de serviços bancários.** XV Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Anais. 1999.

PEREZ JR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos.** São Paulo: Atlas, 2005.

PEREZ JR., José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

THOMÉ, Irineu. **Empresas de Serviços Contábeis – estrutura e funcionamento**. São Paulo: Atlas, 2001.