

O CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO EM EMPRESAS CONTÁBEIS

CLAUDIO ROSA RODRIGUES

Paulo Moreira da Rosa

Resumo:

O presente artigo tem por objetivo discutir o Custeio Baseado em Atividades (Activity Based Costing - ABC) para aplicação em empresas contábeis visando à melhoria dos serviços prestados e da performance dos negócios. O artigo inicia contextualizando o ambiente econômico e o desenvolvimento tecnológico que de forma direta pressiona as empresas contábeis a buscarem novas ferramentas de gestão para otimizar os recursos disponíveis e maximizar a sua rentabilidade. Busca na literatura o conceito dado às empresas contábeis, e faz críticas ao modelo de gestão utilizado pela sua maioria, principalmente, no que tange aos custos operacionais e administrativos que ainda são considerados de forma global. Apresenta o custeio baseado em atividades (ABC) como alternativa viável para as empresas contábeis na definição do custo de seus produtos, uma vez que os métodos tradicionais de custeio já não atendem adequadamente às necessidades atuais das organizações. No estudo de caso realizado em uma empresa contábil, relata os processos e as atividades desenvolvidas para atender dois clientes, sendo que o cliente Alfa explora a atividade comercial e o cliente Beta a atividade industrial. Por fim, mostrar o resultado da aplicação do custeio ABC, que mensura adequadamente o custo das atividades que compõem o processo produtivo da empresa contábil e contribui para um gerenciamento eficaz.

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

O custeio baseado em atividades como instrumento de gestão em empresas contábeis

Resumo

O presente artigo tem por objetivo discutir o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* – ABC) para aplicação em empresas contábeis visando à melhoria dos serviços prestados e da *performance* dos negócios. O artigo inicia contextualizando o ambiente econômico e o desenvolvimento tecnológico que de forma direta pressiona as empresas contábeis a buscarem novas ferramentas de gestão para otimizar os recursos disponíveis e maximizar a sua rentabilidade. Busca na literatura o conceito dado às empresas contábeis, e faz críticas ao modelo de gestão utilizado pela sua maioria, principalmente, no que tange aos custos operacionais e administrativos que ainda são considerados de forma global. Apresenta o custeio baseado em atividades (ABC) como alternativa viável para as empresas contábeis na definição do custo de seus produtos, uma vez que os métodos tradicionais de custeio já não atendem adequadamente às necessidades atuais das organizações. No estudo de caso realizado em uma empresa contábil, relata os processos e as atividades desenvolvidas para atender dois clientes, sendo que o cliente Alfa explora a atividade comercial e o cliente Beta a atividade industrial. Por fim, mostrar o resultado da aplicação do custeio ABC, que mensura adequadamente o custo das atividades que compõem o processo produtivo da empresa contábil e contribui para um gerenciamento eficaz.

Palavras-chave: custeio ABC; gestão; empresas contábeis; atividades.

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

1. Introdução

Devido às grandes transformações mundiais delineadas pelo ambiente econômico globalizado, ao acelerado progresso tecnológico, ao avanço do conhecimento nas diversas áreas, tornou-se a qualidade dos produtos fator imprescindível para a sobrevivência das organizações empresariais. Assim, busca-se no ambiente empresarial adotar práticas avançadas de gestão para avaliar e melhorar o desempenho dos processos produtivos.

Neste contexto as empresas contábeis buscam adequar-se a essa realidade, procurando reestruturar os processos de trabalho para dar agilidade e qualidade aos serviços prestados e segurança aos seus clientes.

Percebe-se de uma forma geral que as empresas contábeis encontram dificuldades em seu próprio gerenciamento, principalmente no que diz respeito à determinação dos custos de seus produtos e à avaliação da *performance* das atividades que formam o processo de produção.

Castro e Neto (1994) destacam o interesse do SESCAPIESP – Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Estado de São Paulo e da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais Financeiras, em afirmar que é relevante o desenvolvimento de um sistema técnico de apuração de custos para administração de preços nas empresas contábeis, estruturado para a apuração de indicadores microeconômicos, como produtividade, eficiência e planejamento de lucro, dirigido para análise e acompanhamento macroeconômico desse segmento.

Neste sentido, o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* – ABC) mostra-se adequado para atender às necessidades das organizações, pois ele se fundamenta na

identificação das atividades de todas as áreas funcionais, envolvidas ou não no processo de produção de bens ou serviços. O custeio ABC busca o contínuo aperfeiçoamento por meio da eliminação das atividades que não agreguem valor ao produto.

Assim, justifica-se o presente artigo, que tem por objetivo discutir o custeio baseado em atividades para aplicação em empresas contábeis, visando à melhoria dos serviços prestados e à *performance* dos negócios.

2. As empresas contábeis

Todas as empresas com fins lucrativos são constituídas para explorar uma atividade econômica, seja esta na área comercial, industrial ou de prestação de serviços. As empresas contábeis se inserem na área de prestação de serviços e atuam como fomentadoras do desenvolvimento econômico das pequenas e médias empresas, já que elas têm a responsabilidade de fornecer informações contábeis para fins gerenciais.

Segundo Sá (1995, p. 182), a empresa de serviço contábil é definida como sendo:

A empresa que explora a prestação dos serviços profissionais de contador, quais sejam: escrituração contábil, planejamento de contas, organização dos serviços contábeis, auditoria, orientações sobre balanços, análises das situações da empresa através de seu balanço, organização das escritas de custos de produção etc.

A maioria das empresas contábeis, segundo Liba (2001), enquadra-se na categoria de pequeno porte. Elas prestam serviços de escrituração contábil, escrituração fiscal, rotinas trabalhistas, encaminhamento de documentos, legalização de atos e registros, alteração e cancelamento das organizações em geral. São subdivididas em organizações especialistas, que se dedicam ao atendimento de determinada atividade ou ramo empresarial, e em organizações generalistas, que se dedicam ao atendimento das mais diversas atividades e ramos empresariais. Nessas empresas prevalece a cultura caracterizada pelo conservadorismo dos profissionais que as dirigem (FIGUEIREDO e FABRE, 2000).

Na opinião de Faria (2001), a estrutura das empresas contábeis vem se mantendo da mesma forma durante décadas, herança do comportamento empresarial, que pouco valoriza a contabilidade como instrumento de gestão. Assenta-se sobre vários pressupostos que estão superados e que vieram com base em empresas voltadas para dentro, para suas próprias atividades, com estruturas pesadas, rígidas e centralizadoras, o que pode levar a uma gestão ineficaz.

Outros pontos que vale serem mencionados são os custos operacionais das empresas contábeis, que ainda são considerados de forma global, e o rateio dos custos indiretos aos produtos, que continua sendo uma caixa-preta (BOISVERT, 1999), que mostra apenas quanto de recursos foi consumido, e deixa de informar como e por que foram gastos.

Os métodos tradicionais de custeio já não atendem adequadamente às necessidades atuais das organizações; portanto, faz-se necessário analisar outros métodos, como o custeio baseado em atividades, para as empresas contábeis, visando à melhoria dos serviços prestados e à *performance* dos negócios.

3 O método ABC – custeio baseado em atividade

De acordo com Cogan (1994), o método ABC procura atribuir aos produtos individuais a parcela dos gastos indiretos consumidos em cada um deles, além dos gastos

diretos que usualmente incidem em cada produto. A partir do custo de cada atividade, é possível avaliar a eficácia da organização por meio da análise do custo *versus* benefício das atividades desenvolvidas na produção de um bem ou serviço.

O custeio baseado em atividades, segundo Atkinson *et al.* (2000), atribui primeiro os custos dos recursos às atividades executadas pela empresa, e na sequência, esses custos são atribuídos aos produtos ou clientes que se beneficiaram dessas atividades.

Segundo Vieira (2004, p. 11), o custeio ABC:

É uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. É também, uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos por meio de análises das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com o produto.

Ainda de acordo com Vieira (2004), as características do custeio baseado em atividades são: apurar e controlar os custos reais de produção, principalmente os custos indiretos; identificar e mensurar os custos da não-qualidade (falhas internas e externas, prevenção, avaliação etc); levantar informações sobre as oportunidades para eliminar desperdícios e aperfeiçoar atividades; eliminar e reduzir atividades que não agreguem valor ao produto; identificar os produtos e clientes mais lucrativos; identificar os custos dos produtos em suas fases de pré-produção, produção e pós-produção, por exemplo; subsidiar os redimensionamentos das linhas de produção; subsidiar a reformulação da plataforma de vendas (distribuidores e revendedores); estabelecer um conjunto de indicadores de *performance*, capaz de medir a eficiência e a eficácia empresarial sob os aspectos produtivo, comercial, financeiro e societário.

Os principais benefícios do ABC se constituem nos seguintes fatores:

- a) identificar as reais fontes geradoras de custo, podendo, desta forma, evidenciar quais e onde os recursos são consumidos;
- b) identificar o grau de valor agregado que cada atividade atribui ao negócio;
- c) identificar o custo efetivo dos produtos e processos em função da eliminação das distorções propiciadas pelos atuais sistemas de rateio, atribuindo aos objetos de custeio os custos efetivamente incorridos;
- d) permitir a gestão do *portfólio* de produtos, analisando a rentabilidade de cada um e sua contribuição para o negócio;
- e) incentivar a integração entre as áreas envolvidas nos processos e nas atividades, maximizando os esforços para a resolução de problemas e de aumento da qualidade;
- f) permitir realizar *benchmarking* com outras empresas do mesmo setor, comparando os custos unitários dos geradores de custo, permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas do mercado (CRCSP, 1995).

A principal diferença do método de custeio ABC em relação aos outros métodos é a utilização de direcionadores de custo para a definição do custo unitário de uma atividade. De acordo com Atkinson *et al.* (2000), a idéia de direcionadores de custo vincula, diretamente, as atividades executadas aos produtos, medindo o consumo ocorrido em cada atividade pelos vários produtos. Os direcionadores de custo associam os gastos às atividades executadas conforme informações geradas pelo sistema contábil da organização.

Cogan (1994, p. 7) ainda acrescenta mais um benefício obtido com o ABC, que é:

Permitir uma melhoria nas decisões gerenciais pois deixa-se de ter produtos ‘subcusteados’ ou ‘supercusteados’ permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão empresarial, que busca em última análise otimizar a rentabilidade do negócio.

É importante salientar que o método de custeio ABC identifica o lugar onde os problemas potenciais estão localizados; porém, o que os gestores farão com as informações é que irá determinar o sucesso do gerenciamento de custos.

Para Kaplan e Cooper (1998), o método ABC é desenvolvido com base em uma série de quatro etapas sequenciais, constituída da seguinte forma:

- a) primeira: identifica as atividades que estão sendo executadas, culminando com a criação de um dicionário de atividades que relaciona e define cada atividade executada no processo de produção;
- b) segunda: determina quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades;
- c) terceira: identifica todos os produtos da organização;
- d) quarta: seleciona os geradores de custo e associa as atividades aos produtos da organização.

Para Cogan (1994), o ABC estará em condições de apresentar resultados mais precisos sempre que a empresa utilizar grande quantidade de recursos indiretos em seu processo de produção, bem como a metodologia também é fundamental para o sucesso da implementação.

4. Estudo de caso

Este artigo envolve a pesquisa de campo na modalidade de estudo de caso, para obter informações sobre o método de custeio ABC aplicado em uma empresa contábil, a fim de comprovar na prática a fundamentação teórica. A empresa escolhida foi a Organização Contábil S&I. Os dados foram coletados por meio de documentos fornecidos pela empresa e de entrevistas informais com os funcionários responsáveis pelos processos operacionais. Ressalta-se a limitação da aplicação do estudo de caso em apenas uma empresa contábil.

4.1 Caracterização da Empresa

A Organização Contábil S&I, empresa estudada neste artigo, localiza-se na Região Noroeste do Estado do Paraná. Seu ramo de atividade é a prestação de serviços contábeis a diversas empresas dos ramos comercial, industrial e de serviços. A empresa emprega 12 colaboradores e oferece aos seus clientes serviços nas áreas fiscal, pessoal, financeira e jurídica. Suas atividades tiveram início em novembro de 1975 e a maioria de seus clientes está localizada na sua região.

A cultura organizacional da Organização Contábil S&I é baseada nas crenças e valores do proprietário, que determina as normas e os procedimentos da organização. Apenas o diretor assina os serviços contábeis realizados. O quadro de colaboradores é constituído de bacharéis em Ciências Contábeis e de técnicos em Contabilidade, além de um bacharel em Administração de Empresas. Atualmente o diretor procura contratar apenas colaboradores que já tenham o grau de bacharel ou que esteja cursando Ciências Contábeis. As normas e procedimentos da organização são repassados aos novos colaboradores de maneira informal. A rotatividade de seus colaboradores é baixa: alguns estão há mais de quinze anos na

empresa. A tomada de decisão pertence exclusivamente ao cargo de diretor, ocupado pelo sócio proprietário.

A estrutura funcional da Organização Contábil S&I está assim organizada: o departamento contábil realiza a contabilidade patrimonial dos clientes direcionada a atender ao fisco; o departamento fiscal registra toda a documentação fiscal necessária à apuração dos impostos, atendendo à legislação vigente; o departamento de pessoal processa a folha de pagamento e controla a documentação trabalhista e previdenciária dos clientes.

Quanto ao sistema de informação, a empresa utiliza dois *softwares*: o CT, que é utilizado para a contabilidade e escrituração fiscal, e o PHOLHA, que é utilizado pelo departamento pessoal. O *software* CT permite a importação de dados entre a contabilidade e a escrituração fiscal; no entanto o *software* da folha de pagamento ainda não está adequado à importação de dados, o que dificulta o processo contábil, pois os lançamentos estão sendo feitos manualmente na contabilidade. Para auxiliar nos demais processos a empresa utiliza o OFFICE 2000.

4.2 Implantação do Custeio ABC

O custo da empresa refere-se ao mês de agosto de 2005, que é conhecido apenas de maneira geral, ou seja, a Organização Contábil S&I desconhece quanto custam os serviços prestados a cada cliente individualmente. Isto dificulta a precificação dos serviços, que é realizada, segundo o diretor, pelo valor de mercado da região e com base na tabela do CRC-PR.

O primeiro passo para iniciar a aplicação do custeio ABC na Organização Contábil S&I foi o detalhamento das atividades relacionadas aos processos operacionais, que contou com a colaboração do diretor e dos funcionários envolvidos no processo. Foram definidos também dois clientes a serem estudados: o cliente Alfa, que explora atividade econômica comercial, e o cliente Beta, que explora atividade econômica industrial.

Identificaram-se os seguintes processos:

- executar a escrituração fiscal;
- executar a folha de pagamento;
- executar a contabilidade financeira.

O processo *executar a escrituração fiscal* do cliente Alfa é executado pelo colaborador A, e o do cliente Beta, pelo colaborador D. O processo *executar a folha de pagamento* do cliente Alfa é realizado pelo colaborador B, e o do cliente Beta, pelo colaborador E. O processo *executar a contabilidade financeira* dos clientes Alfa e Beta é realizado pelo colaborador C.

No processo *executar a escrituração fiscal* dos clientes Alfa e Beta foram identificadas as seguintes atividades: solicitar documento ao cliente, receber documento, separar e codificar documentos, conferir documentos, lançar notas fiscais, imprimir relatórios de conferência, conferir lançamentos, corrigir, imprimir livros fiscais, apurar impostos, imprimir guias de impostos, entregar documentos aos clientes e arquivar documentos.

No processo *executar a folha de pagamento* dos clientes Alfa e Beta foram identificadas as seguintes atividades: solicitar documento ao cliente, receber documento, separar e conferir e codificar documentos, registrar e baixar funcionários, lançar verbas, imprimir relatórios de conferência, fazer conferência, imprimir todos os relatórios e encargos, entregar documentos aos clientes e arquivar documentos.

No processo *executar a contabilidade financeira* dos clientes Alfa e Beta foram identificadas as seguintes atividades: solicitar documento ao cliente, receber documento, separar, conferir e codificar documentos, efetuar consolidação da folha de pagamento, efetuar consolidação dos livros fiscais, fazer apuração geral do resultado, efetuar lançamentos, imprimir relatórios de conferência, conferir, encerrar o balanço, imprimir livros-diário e razão, entregar documentos aos clientes e arquivar documentos.

Após a identificação das atividades, direcionaram-se os recursos consumidos na realização de cada atividade conforme mostra a tabela 1, identificando-se assim como as atividades consomem os recursos.

Tabela 1 – Direcionadores dos recursos na realização das atividades.

Recursos:	Direcionadores dos Recursos:
Salários e encargos sociais	Tempo trabalhado em minutos
Energia elétrica	Tempo trabalhado em minutos
Manutenção de <i>software</i>	Tempo trabalhado em minutos
Depreciação	Tempo trabalhado em minutos
Telefone	Quantidade de chamadas
Material de escritório	Quantidade de material

4.2.1 Alocação da mão-de-obra direta – MOD

O direcionador do recurso *salários e encargos sociais* é o tempo gasto na execução dos serviços; sendo assim, foi obtido o valor do salário em minutos para calcular o custo da mão-de-obra direta, conforme mostra a Tabela 2.

Tabela 2 – Cálculo do valor do salário

Colaboradores	Horas/Dias Trabalhadas	Dias no Mês Trabalhados	Horas/Mês Trabalhados	Minutos/Mês Trabalhados	Salário no Mês	Salário Minuto
A	08	22	176	10.560	R\$ 1.332,30	R\$ 0,126
B	08	22	176	10.560	R\$ 1.565,45	R\$ 0,148
C	08	22	176	10.560	R\$ 1.898,53	R\$ 0,180
D	08	22	176	10.560	R\$ 1.898,53	R\$ 0,180
E	08	22	176	10.560	R\$ 1.565,45	R\$ 0,148

A MOD nos processos *executar a escrituração fiscal*, *executar a folha de pagamento* e *executar a contabilidade financeira* foi obtida por meio da multiplicação do tempo gasto em minutos pelo valor do salário em minutos dos colaboradores envolvidos nos processos, conforme mostram as tabelas 3, 4, e 5

Tabela 3 – MOD – Processo: executar a escrituração fiscal.

Processo:	Cliente: Alfa		Cliente: Beta	
Recurso:	Executor: Colaborador A		Executor: Colaborador D	
	Salário/Minuto: R\$ 0,126		Salário/Minuto: R\$ 0,180	
Atividades:	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$
Solicitar documento ao cliente	4,00	0,505	5,00	0,899
Receber documento	4,00	0,505	3,00	0,539
Separar e codificar documentos	85,00	10,724	31,00	5,573
Conferir documentos	15,00	1,892	21,00	3,775
Lançar notas fiscais	572,00	72,166	340,00	61,127
Imprimir relatórios de conferência	5,00	0,631	5,00	0,899
Conferir lançamentos	20,00	2,523	70,00	12,585
Corrigir	-o-	-o-	90,00	16,181
Imprimir livros fiscais	5,00	0,631	40,00	7,191
Apurar impostos	9,00	1,135	15,00	2,697
Imprimir guias de impostos	11,00	1,388	15,00	2,697
Entregar documentos aos clientes	2,00	0,252	15,00	2,697
Arquivar documentos	45,00	5,677	40,00	7,191
TOTAL	777,00	98,030	690,00	124,052

Tabela 4 – MOD - Processo: executar a folha de pagamento

Processo:	Executar a Folha de Pagamento		Cliente: Alfa	Cliente: Beta
Recurso:	MOD – Mão-de-Obra Direta.		Executor: Colaborador B Salário/Minuto: R\$ 0,148	Executor: Colaborador E Salário/Minuto: R\$ 0,148
Atividades:	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$
Solicitar documento ao cliente	2,00	0,296	2,00	0,296
Receber documento	2,00	0,296	2,00	0,296
Separar conferir e codificar documentos	2,00	0,296	2,00	0,296
Registrar e baixar funcionários	68,00	10,081	142,00	21,051
Lançar verbas	18,00	2,668	30,00	4,447
Imprimir relatórios de conferencia	5,00	0,741	5,00	0,741
Conferência	33,00	4,892	41,00	6,078
Imprimir todos os relatórios e encargos	11,00	1,631	60,00	8,895
Entregar documentos aos clientes	2,00	0,296	20,00	2,965
Arquivar documentos	7,00	1,038	10,00	1,482
TOTAL	150,00	22,237	314,00	46,548

Tabela 5 – MOD – Processo: executar a contabilidade financeira

Processo:	Executar a Contabilidade Financeira		Cliente: Alfa	Cliente: Beta
Recurso:	MOD – Mão-de-Obra Direta.		Executor: Colaborador C Salário/Minuto: R\$ 0,180	Executor: Colaborador C Salário/Minuto: R\$ 0,180
Atividades:	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$
Solicitar documento ao cliente	6,00	1,079	2,00	0,360
Receber documento	15,00	2,697	2,00	0,360
Separar conferir e codificar documentos	48,00	8,630	55,00	9,888
Efetuar consolidação da folha de pagamento	25,00	4,495	35,00	6,292
Efetuar consolidação dos livros fiscais	158,00	28,406	72,00	12,945
Fazer apuração geral do resultado	46,00	8,270	35,00	6,292
Efetuar lançamentos	68,00	12,225	71,00	12,765
Imprimir relatórios de conferencia	2,00	0,360	2,00	0,360
Conferir	52,00	9,349	48,00	8,630
Encerrar o balanço	30,00	5,394	30,00	5,394
Imprimir livros-diário e razão	15,00	2,697	15,00	2,697
Entregar documentos aos clientes	5,00	0,899	5,00	0,899
Arquivar documentos	10,00	1,798	8,00	1,438
TOTAL	480,00	86,297	380,00	68,318

4.2.2 Gastos com Energia Elétrica

O recurso *energia elétrica* teve como direcionador o tempo gasto na execução dos serviços, e os valores foram obtidos dividindo-se o valor gasto de energia pelos Kw/horas consumidos, encontrando-se o valor da energia gasta por hora, que, dividido por 60, mostra o valor da energia elétrica gasta por minuto. Multiplicando-se o valor da energia elétrica gasta por minuto pelo tempo gasto na execução das atividades, encontra-se o custo da energia elétrica por atividade, conforme tabelas 6, 7 e 8:

Tabela 6 – Energia elétrica - Processo: executar a escrituração fiscal

Processo:	Executar a escrituração fiscal		Total da Energia – R\$	503,620
Recurso:	Energia elétrica		KW/Hora Consumido:	1.180
			Valor do KW/Hora R\$:	0,427
			Valor do KW/Minuto R\$:	0,007
	Cliente: Alfa		Cliente: Beta	
Atividades:	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$
Solicitar documento ao cliente	4,00	0,028	5,00	0,036
Receber documento	4,00	0,028	3,00	0,021
Separar e codificar documentos	85,00	0,605	31,00	0,221
Conferir documentos	15,00	0,107	21,00	0,149

Lançar notas fiscais	572,00	4,069	340,00	2,419
Imprimir relatórios de conferencia	5,00	0,036	5,00	0,036
Conferir lançamentos	20,00	0,142	70,00	0,498
Corrigir	-0-	-0-	90,00	0,640
Imprimir livros fiscais	5,00	0,036	40,00	0,285
Apurar impostos	9,00	0,064	15,00	0,107
Imprimir impostos	11,00	0,078	15,00	0,107
Entregar documentos aos clientes	2,00	0,014	15,00	0,107
Arquivar documentos	45,00	0,320	40,00	0,285
TOTAL	777,00	5,527	690,00	4,908

Tabela 7 – Energia elétrica - Processo: executar a folha de pagamento

Processo:	Executar a folha de pagamento	Total da Energia – R\$		503,620
Recurso:	Energia elétrica	KW/Hora Consumido:		1,180
		Valor do KW/Hora R\$:		0,427
		Valor do KW/Minuto R\$:		0,007
	Cliente:		Cliente:	
	Alfa		Beta	
Atividades:	Direcionador	Valor do Custo	Direcionador	Valor do Custo
	Tempo/Min.	R\$	Tempo/Min.	R\$
Solicitar documento ao cliente	2,00	0,014	2,00	0,014
Receber documento	2,00	0,014	2,00	0,014
Separar conferir e codificar documentos	2,00	0,014	2,00	0,014
Registrar e baixar funcionários	68,00	0,484	142,00	1,010
Lançar verbas	18,00	0,128	30,00	0,213
Imprimir relatórios de conferencia	5,00	0,036	5,00	0,036
Conferência	33,00	0,235	41,00	0,292
Imprimir todos os relatórios e encargos	11,00	0,078	60,00	0,427
Entregar documentos aos clientes	2,00	0,014	20,00	0,142
Arquivar documentos	7,00	0,050	10,00	0,071
TOTAL	150,00	1,067	314,00	2,234

Tabela 8 – Energia elétrica – Processo: executar a contabilidade financeira

Processo:	Executar a contabilidade financeira	Total da Energia – R\$		503,620
Recurso:	Energia elétrica	KW/Hora Consumido:		1,180
		Valor do KW/Hora R\$:		0,427
		Valor do KW/Minuto R\$:		0,007
	Cliente:		Cliente:	
	Alfa		Beta	
Atividades:	Direcionador	Valor do Custo	Direcionador	Valor do Custo
	Tempo/Min.	R\$	Tempo/Min.	R\$
Solicitar documento ao cliente	6,00	0,043	2,00	0,014
Receber documento	15,00	0,107	2,00	0,014
Separar conferir e codificar documentos	48,00	0,341	55,00	0,391
Efetuar consolidação da folha de pagamento	25,00	0,178	35,00	0,249
Efetuar consolidação dos livros fiscais	158,00	1,124	72,00	0,512
Fazer apuração geral do resultado	46,00	0,327	35,00	0,249
Efetuar lançamentos	68,00	0,484	71,00	0,505
Imprimir relatórios de conferência	2,00	0,014	2,00	0,014
Conferir	52,00	0,370	48,00	0,341
Encerrar o balanço	30,00	0,213	30,00	0,213
Imprimir livros-diário e razão	15,00	0,107	15,00	0,107
Entregar documentos aos clientes	5,00	0,036	5,00	0,036
Arquivar documentos	10,00	0,071	8,00	0,057
TOTAL	480,00	3,414	380,00	2,703

4.2.3 Gastos com manutenção de *software*

O direcionador do recurso *manutenção de software* foi o tempo de execução dos serviços, e os valores foram obtidos dividindo-se o valor gasto com manutenção de *software* pelos minutos trabalhados no mês, encontrando-se o valor da manutenção de *software* gasto por minuto, que, multiplicado pelo tempo gasto por atividades, mostra o custo com manutenção de *software* das atividades, conforme tabelas 9, 10 e 11:

Tabela 9 – Manutenção de *software* – Processo: executar a escrituração fiscal

Processo:	Executar a escrituração fiscal		Valor Manut. Software – R\$		575,000
Recurso:	Manutenção de software		Valor da Mant/Minuto R\$:		0,054
Atividades:	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$	
Solicitar documento ao cliente	4,00	0,218	5,00	0,272	
Receber documento	4,00	0,218	3,00	0,163	
Separar e codificar documentos	85,00	4,628	31,00	1,688	
Conferir documentos	15,00	0,817	21,00	1,143	
Lançar notas fiscais	572,00	31,146	340,00	18,513	
Imprimir relatórios de conferencia	5,00	0,272	5,00	0,272	
Conferir lançamentos	20,00	1,089	70,00	3,812	
Corrigir	-o-	-	90,00	4,901	
Imprimir livros fiscais	5,00	0,272	40,00	2,178	
Apurar impostos	9,00	0,490	15,00	0,817	
Imprimir impostos	11,00	0,599	15,00	0,817	
Entregar documentos aos clientes	2,00	0,109	15,00	0,817	
Arquivar documentos	45,00	2,450	40,00	2,178	
TOTAL	777,00	42,308	690,00	37,571	

Tabela 10 – Manutenção de *software*- Processo: executar a folha de pagamento

Processo:	Executar a folha de pagamento		Valor Manut. Software – R\$		575,000
Recurso:	Manutenção de software		Valor da Mant/Minuto R\$:		0,054
Atividades:	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$	
Solicitar documento ao cliente	2,00	0,109	2,00	0,109	
Receber documento	2,00	0,109	2,00	0,109	
Separar conferir e codificar documentos	2,00	0,109	2,00	0,109	
Registrar e baixar funcionários	68,00	3,703	142,00	7,732	
Lançar verbas	18,00	0,980	30,00	1,634	
Imprimir relatórios de conferencia	5,00	0,272	5,00	0,272	
Conferência	33,00	1,797	41,00	2,232	
Imprimir todos os relatórios e encargos	11,00	0,599	60,00	3,267	
Entregar documentos aos clientes	2,00	0,109	20,00	1,089	
Arquivar documentos	7,00	0,381	10,00	0,545	
TOTAL	150,00	8,168	314,00	17,098	

Tabela 11 – Manutenção de *software* - Processo: executar a contabilidade financeira

Processo:	Executar a Contabilidade Financeira		Valor Manut. Software – R\$		575,000
Recurso:	Manutenção de Software		Valor da Mant/Minuto R\$:		0,054
Atividades:	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$	
Solicitar documento ao cliente	6,00	0,327	2,00	0,109	
Receber documento	15,00	0,817	2,00	0,109	
Separar conferir e codificar documentos	48,00	2,614	55,00	2,995	
Efetuar consolidação da folha de pagamento	25,00	1,361	35,00	1,906	
Efetuar consolidação dos livros fiscais	158,00	8,603	72,00	3,920	
Fazer apuração geral do resultado	46,00	2,505	35,00	1,906	
Efetuar lançamentos	68,00	3,703	71,00	3,866	
Imprimir relatórios de conferencia	2,00	0,109	2,00	0,109	
Conferir	52,00	2,831	48,00	2,614	
Encerrar o balanço	30,00	1,634	30,00	1,634	
Imprimir livros-diário e razão	15,00	0,817	15,00	0,817	
Entregar documentos aos clientes	5,00	0,272	5,00	0,272	
Arquivar documentos	10,00	0,545	8,00	0,436	
TOTAL	480,00	26,136	380,00	20,691	

4.2.4 Depreciação

O direcionador do recurso *depreciação* foi o tempo da execução dos serviços, e os valores foram obtidos dividindo-se o valor da depreciação do imobilizado dos colaboradores envolvidos nas suas determinadas atividades pelos minutos trabalhados no mês, encontrando-se o valor da depreciação gasto por minuto, que, multiplicado pelo tempo gasto nas atividades, mostra o custo da depreciação das atividades, conforme tabelas 12, 13 e 14:

Tabela 12 – Depreciação - Processo: executar a escrituração fiscal

Processo:	Executar a escrituração fiscal		Cliente: Alfa	Cliente: Beta
Recurso:	Depreciação		Imobilizado: Colaborador A Depreciação/Min.: R\$ 0,003	Imobilizado: Colaborador D Depreciação/Min.: R\$ 0,003
Atividades:	Direcionador	Valor do Custo	Direcionador	Valor do Custo
	Tempo/Min.	R\$	Tempo/Min.	R\$
Solicitar documento ao cliente	4,00	0,014	5,00	0,013
Receber documento	4,00	0,014	3,00	0,008
Separar e codificar documentos	85,00	0,296	31,00	0,084
Conferir documentos	15,00	0,052	21,00	0,057
Lançar notas fiscais	572,00	1,995	340,00	0,918
Imprimir relatórios de conferencia	5,00	0,017	5,00	0,013
Conferir lançamentos	20,00	0,070	70,00	0,189
Corrigir	-o-	-o-	90,00	0,243
Imprimir livros fiscais	5,00	0,017	40,00	0,108
Apurar impostos	9,00	0,031	15,00	0,040
Imprimir impostos	11,00	0,038	15,00	0,040
Entregar documentos aos clientes	2,00	0,007	15,00	0,040
Arquivar documentos	45,00	0,157	40,00	0,108
TOTAL	777,00	2,710	690,00	1,862

Tabela 13 – Depreciação - Processo: executar a folha de pagamento

Processo:	Executar a folha de pagamento		Cliente: Alfa	Cliente: Beta
Recurso:	MOD – Mão-de-obra direta.		Imobilizado: Colaborador B Depreciação/Min.: R\$ 0,003	Imobilizado: Colaborador E Depreciação/Min.: R\$ 0,003
Atividades:	Direcionador	Valor do Custo	Direcionador	Valor do Custo
	Tempo/Min.	R\$	Tempo/Min.	R\$
Solicitar documento ao cliente	2,00	0,006	2,00	0,005
Receber documento	2,00	0,006	2,00	0,005
Separar conferir e codificar documentos	2,00	0,006	2,00	0,005
Registrar e baixar funcionários	68,00	0,216	142,00	0,372
Lançar verbas	18,00	0,057	30,00	0,079
Imprimir relatórios de conferência	5,00	0,016	5,00	0,013
Conferência	33,00	0,105	41,00	0,107
Imprimir todos os relatórios e encargos	11,00	0,035	60,00	0,157
Entregar documentos aos clientes	2,00	0,006	20,00	0,052
Arquivar documentos	7,00	0,022	10,00	0,026
TOTAL	150,00	0,476	314,00	0,823

Tabela 14 – Depreciação - Processo: executar a contabilidade financeira

Processo:	Executar a contabilidade financeira		Cliente: Alfa	Cliente: Beta
Recurso:	MOD – Mão-de-obra direta.		Imobilizado: Colaborador C Depreciação/Min.: R\$ 0,002	Imobilizado: Colaborador C Depreciação/Min.: R\$ 0,002
Atividades:	Direcionador	Valor do Custo	Direcionador	Valor do Custo
	Tempo/Min.	R\$	Tempo/Min.	R\$
Solicitar documento ao cliente	6,00	0,015	2,00	0,005
Receber documento	15,00	0,037	2,00	0,005
Separar conferir e codificar documentos	48,00	0,118	55,00	0,135
Efetuar consolidação da folha de pagamento	25,00	0,062	35,00	0,086
Efetuar consolidação dos livros fiscais	158,00	0,389	72,00	0,177
Fazer apuração geral do resultado	46,00	0,113	35,00	0,086
Efetuar lançamentos	68,00	0,167	71,00	0,175
Imprimir relatórios de conferencia	2,00	0,005	2,00	0,005
Conferir	52,00	0,128	48,00	0,118
Encerrar o balanço	30,00	0,074	30,00	0,074
Imprimir livros-diário e razão	15,00	0,037	15,00	0,037
Entregar documentos aos clientes	5,00	0,012	5,00	0,012
Arquivar documentos	10,00	0,025	8,00	0,020
TOTAL	480,00	1,182	380,00	0,936

4.2.5 Gastos telefônicos

Os *gastos telefônicos* têm como direcionador a quantidade de chamadas realizadas nas atividades, e o seu valor é apresentado conforme tabela 15:

Tabela 15 – Despesas telefônicas

Recurso:	Despesas Telefônicas	Cliente: Alfa	Cliente: Beta
Processos:		Valor do Custo R\$	Valor do Custo R\$
Executar a escrituração fiscal		3,200	12,100
Executar a folha de pagamento		12,300	17,400
Executar a contabilidade financeira		3,300	8,400
TOTAL		18,800	37,900

4.2.6 Material de escritório

Os custos relativos a *material de escritório* são direcionados pela quantidade de material utilizado nas atividades que se apresentam na tabela 16:

Tabela 16 – Material de escritório consumido nos serviços

Recurso:	Material de escritório	Cliente: Alfa	Cliente: Beta
Processos:		Valor do Custo R\$	Valor do Custo R\$
Executar a escrituração fiscal		9,200	12,900
Executar a folha de pagamento		10,000	13,300
Executar a contabilidade financeira		11,200	13,700
TOTAL		30,400	39,900

4.2.7 Custos da MOI – Mão-de-obra indireta

O valor da MOI foi obtido através do cálculo do tempo gasto em minutos no mês em atividades despendidas aos clientes Alfa e Beta pelo diretor, gerente e secretária, multiplicado pelo valor de seus respectivos salários em minuto, conforme apresentado nas tabelas 17, 18, 19, 20 e 21:

Tabela 17 – Cálculo do valor dos salários indiretos

Colaboradores	Horas/Dias Trabalhadas	Dias no Mês Trabalhados	Horas/Mês Trabalhados	Minutos/Mês Trabalhados	Salário no Mês R\$	Salário Minuto R\$
Diretor	08	22	176	10.560	3.800,00	0,360
Gerente	08	22	176	10.560	1.898,53	0,180
Secretária	08	22	176	10.560	300,00	0,128

Tabela 18 – Cálculo da MOI do Diretor

Recurso:	MOI – Mão-de-obra indireta	Executor:	Diretor
		Salário/Minuto:	R\$ 0,360
		Cliente: Alfa	Cliente: Beta
		Direcionador	Direcionador
		Tempo/Mín.	Tempo/Mín.
		Valor do Custo R\$	Valor do Custo R\$
Atividades:			
Executar a escrituração fiscal		13,00	17,00
Executar a folha de pagamento		10,00	23,00
Executar a contabilidade financeira		12,00	20,00
TOTAL		35,00	60,00

Tabela 19 – Cálculo da MOI do gerente

Recurso:	MOI – Mão-de-obra indireta	Executor:	Gerente
		Salário/Minuto:	R\$ 0,180
		Cliente: Alfa	Cliente: Beta
		Direcionador	Direcionador
		Tempo/Mín.	Tempo/Mín.
		Valor do Custo R\$	Valor do Custo R\$
Atividades:			
Executar a escrituração fiscal		31,00	58,00
Executar a folha de pagamento		18,00	37,00
Executar a contabilidade financeira		29,00	25,00
TOTAL		78,00	120,00

Tabela 20 – Cálculo da MOI da Secretária

Recurso:	MOI – Mão-de-obra indireta	Executor:	Secretária
		Salário/Minuto:	R\$ 0,028
		Cliente: Alfa	Cliente: Beta

Atividades:	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$	Direcionador Tempo/Min.	Valor do Custo R\$
Executar a escrituração fiscal	38,00	1,080	47,00	1,335
Executar a folha de pagamento	72,00	2,045	79,00	2,244
Executar a contabilidade financeira	28,00	0,795	24,00	0,682
TOTAL	138,00	3,920	150,00	4,261

Tabela 21 – Cálculo do Total da MOI

Recurso:	MOI	Cliente: Alfa Valor do Custo R\$	Cliente: Beta Valor do Custo R\$
Processos:			
Executar a escrituração fiscal		11,331	17,880
Executar a folha de pagamento		8,880	17,173
Executar a contabilidade financeira		10,327	12,373
TOTAL		30,538	47,426

4.2.8 Apuração dos custos totais

Finalmente, após todos os cálculos efetuados e os direcionamentos realizados, chega-se aos custos totais dos clientes Alfa e Beta, conforme se apresentam nas tabelas 22 e 23:

Tabela 22 – Apuração dos custos totais – Cliente Alfa

Custos Totais – Cliente Alfa				
Recursos:	Processo Executar Escrituração Fiscal R\$	Processo Executar Folha de Pagamento R\$	Processo Executar Contabilidade Financeira R\$	Custo Total R\$
MOD Mão-de-obra direta	98,030	22,237	86,297	206,563
Energia elétrica	5,527	1,067	3,414	10,008
Manutenção de software	42,308	8,168	26,136	76,612
Depreciação	2,710	0,476	1,182	4,368
Telefone	3,200	12,300	3,300	18,800
Material de escritório	9,200	10,000	11,200	30,400
MOI Mão-de-obra indireta	11,331	8,880	10,327	30,538
Total	172,306	63,127	141,857	377,290

Tabela 23 – Apuração dos custos totais – cliente Beta

Custos Totais – Cliente Beta				
Recursos:	Processo Executar Escrituração Fiscal R\$	Processo Executar Folha de Pagamento R\$	Processo Executar Contabilidade Financeira R\$	Custo Total R\$
MOD Mão-de-obra direta	124,052	46,548	68,318	238,918
Energia elétrica	4,908	2,234	2,703	9,845
Manutenção de software	37,571	17,098	20,691	75,360
Depreciação	1,862	0,823	0,936	3,621
Telefone	12,100	17,400	8,400	37,900
Material de escritório	12,900	13,300	13,700	39,900
MOI Mão-de-obra indireta	17,880	17,173	12,373	47,426
Total	211,273	114,575	127,122	452,970

4.2.9 Demonstrativo da margem de lucro dos serviços

Tabela 24 – Demonstrativo da margem de lucro

Demonstrativo da margem de lucro dos serviços da Organização Contábil S&I				
Cientes	Honorários Contábeis	Custo Apurado	Lucro Apurado	Margem de Lucro (%)
Cliente Alfa	580,00	377,290	202,710	34,950%
Cliente Beta	1.200,00	452,970	747,030	62,252%

Observa-se na tabela 24 que, apesar de não haver um sistema de custeio, há uma boa margem de lucro na precificação dos serviços. No cliente Alfa a margem é de 34,950% e no cliente Beta chega a 62,252%; porém existem distorções entre os honorários contábeis destas empresas. Percebe-se que a margem de lucro praticada nos serviços prestados ao cliente Beta é quase o dobro da margem praticada nos serviços prestados ao cliente Alfa. Com um estudo

minucioso dos custos das atividades a Organização Contábil S&I poderá adequar melhor seus honorários, aumentar sua fatia no mercado existente e ainda buscar novos mercados.

No caso estudado verifica-se que há desperdício de tempo na execução de algumas atividades que poderiam estar integradas no sistema, como as atividades: *conciliar os livros fiscais* e a *folha de pagamento*, que são feitas manualmente. Na verdade, um serviço que deveria somente ser conferido é totalmente refeito. Este tempo poderia ser gasto de outra forma, com atividades que agregariam valor ao cliente, como por exemplo, a contabilidade gerencial.

5. Conclusão

Na atual conjuntura, em que é crescente a substituição de mão-de-obra direta por equipamentos, tornando-se os custos indiretos de produção cada vez mais significativos, é inegável a importância do método de custeio baseado em atividades para o custeamento dos produtos por meio do rastreamento dos custos indiretos inerentes a cada produto.

Particularmente em relação às empresas contábeis, é possível destacar a importância do custeio ABC por diversas razões: o método permite a identificação e análise das atividades que não agregam valor aos olhos dos clientes; sugere ainda, ao gestor, a utilização das funções administrativas genéricas como planejar, organizar, liderar e controlar, auxiliando-o na realização de uma gestão eficaz nas empresas prestadoras de serviços contábeis.

Com a aplicação do método de custeio ABC nas empresas contábeis, podem-se conhecer os custos dos serviços prestados aos clientes. Assim, o gestor contábil pode calcular os preços dos serviços contábeis com mais segurança e negociar sua margem de lucro. Com a aplicação deste método poderá determinar qual o tipo de serviço mais rentável, sendo-lhe possível direcionar a empresa contábil para a especialização em algum tipo de serviço prestado.

Finalmente, em face do exposto, conclui-se que o método de custeio ABC contribui para um gerenciamento eficaz das empresas contábeis.

Referências

- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. (trad.) André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. (rev.) Rubens Fama. São Paulo: Atlas, 2000.
- BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades**: contabilidade de gestão. São Paulo: Atlas, 1999.
- CASTRO, Carlos J. de Lima; NETO, João da S. Cardoso. Sistema de custos para administração de preços e planejamento de lucro das empresas de contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n.90, p.64-80, 1994.
- COGAN, Samuel. **Activity-based costing (ABC)**: a poderosa estratégia empresarial. 2.ed. São Paulo: Pioneira, 1994.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custo como ferramenta gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.
- FARIA, Natalia. Escritórios de contabilidade: como poderão sobreviver e manter seus clientes. **Revista Mineira de Contabilidade**, p.10-11, 2001.

FIGUEIREDO, Sandra; FABRI, P. E. **Gestão de empresas contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.

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

LIBA, Amauri. **O sistema de custeio ABC em uma organização contábil**. Congresso Internacional: Cruzando fronteiras, tendências de contabilidade directiva para el siglo XXI, 2001.

SÁ, Antônio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

VIEIRA, Eusélia Pavaglio. **Métodos de custeio**. Contabilidade de custos II (apostila). Rio Grande do Sul, abr., 2004.