

MÉTODOS DE CUSTEIO NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS VANTAGENS E DESVANTAGENS DA APLICAÇÃO DA METODOLOGIA ABC EM RELAÇÃO ÀS TRADICIONAIS

João Carlos Dias Da Costa

Eliza Fazan

Resumo:

O contexto organizacional ora alargado pelos efeitos de um conceito econômico globalizado leva as organizações a repensarem seus processos. Repensando seus processos, redefinem seus conceitos gerenciais e sentem, com uma velocidade cada vez maior, a necessidade de instrumentos de controle e informação. As empresas de serviços inseridas nesse contexto, passam, nesta que podemos chamar de nova economia a ter um padrão cada vez mais elevado de competitividade e necessitam, como nunca, de instrumentos que melhorem a maneira como gerenciam seus negócios. Dentre as diversificadas variáveis que envolvem um negócio de serviços, uma fundamental é a apuração de custos. Nesse sentido, desenvolvemos uma comparação das apurações de custeio em empresas de serviços de limpeza numa tentativa de demonstrar como a metodologia de custeio ABC ajuda as empresas a entenderem seus processos, a controlarem as atividades desenvolvidas e a priorizar o necessário em detrimento ao supérfluo.

Palavras-chave:

Área temática: *Mensuração e Gestão de Custos no Comércio, na Construção Civil e no Setor Serviços*

MÉTODOS DE CUSTEIO NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS – VANTAGENS E DESVANTAGENS DA APLICAÇÃO DA METODOLOGIA ABC EM RELAÇÃO ÀS TRADICIONAIS

João Carlos Dias da Costa, mestrando em controladoria e finanças pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Eliza Fazan, mestre em controladoria e finanças pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo - FECAP

Rua Joaquim Pizza, 99 – CEP 01528-010 – São Paulo – Capital – profjcarlos@fecap.com.br, professor titular dos cursos de Ciências Contábeis e Administração de Empresas.

Área temática: Mensuração e gestão de custos no Comércio, na Construção Civil e no Setor Serviços.

MÉTODOS DE CUSTEIO NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS – VANTAGENS E DESVANTAGENS DA APLICAÇÃO DA METODOLOGIA ABC EM RELAÇÃO ÀS TRADICIONAIS

Área temática: Mensuração e gestão de custos no Comércio, na Construção Civil e no Setor Serviços.

RESUMO:

O contexto organizacional ora alargado pelos efeitos de um conceito econômico globalizado leva as organizações a repensarem seus processos. Repensando seus processos, redefinem seus conceitos gerenciais e sentem, com uma velocidade cada vez maior, a necessidade de instrumentos de controle e informação. As empresas de serviços inseridas nesse contexto, passam, nesta que podemos chamar de “nova economia” a ter um padrão cada vez mais elevado de competitividade e necessitam, como nunca, de instrumentos que melhorem a maneira como gerenciam seus negócios. Dentre as diversificadas variáveis que envolvem um negócio de serviços, uma fundamental é a apuração de custos.

Nesse sentido, desenvolvemos uma comparação das apurações de custeio em empresas de serviços de limpeza numa tentativa de demonstrar como a metodologia de custeio ABC ajuda as empresas a entenderem seus processos, a controlarem as atividades desenvolvidas e a priorizar o necessário em detrimento ao supérfluo.

INTRODUÇÃO:

Historicamente, se analisarmos o contexto organizacional mundial, podemos perceber constantes modificações nos paradigmas empresariais. As mudanças que realmente acontecem não são em função das missões das organizações, que se traduzem praticamente na busca de lucratividade, mas sim, nas crenças sobre a maneira com que conduzem seus negócios e administram essa busca. Assim, ao tentarmos abordar o tema “custos” voltado para o novo contexto organizacional é impreterível que tratemos qual o cenário atual dessas crenças.

As missões das organizações foram sempre negócios voltados para rentabilidade / lucratividade e o contexto em que se inseriam era o contexto econômico da cidade, do estado ou do país onde se localizavam. Seus negócios sobreviviam se resolvessem problemas locais e seus produtos deveriam estar adequados a esse padrão de exigência. Logo, os objetivos organizacionais estavam voltados para essa missão e a administração de seus custos também.

O novo contexto organizacional não se trata de algo inovador, capaz de mudar radicalmente tudo que se conhece e traçar rumos infinitamente diferentes daqueles que conhecemos hoje. Pelo contrário, o que conhecemos hoje tem qualidade, e muita qualidade, e será talvez, o diferencial para que as empresas sobrevivam no contexto que ora estamos chamando de “novo”. O contexto apenas foi ampliado, alargado, e, conseqüentemente, ocasiona alargamento, ampliação, nas crenças e nos valores que agora passam a ser globais.

Quando uma organização estabelece que sua missão é produzir um determinado produto ou prestar um determinado serviço, ela necessita obrigatoriamente estar inserida num padrão de exigência de consumidores que vão muito além da cidade, do estado e do país onde ela está fixada. Essa organização possui hoje consumidores que, com o advento dos modernos meios de comunicação, estão inseridos em um padrão cada vez mais globalizado de exigência e, para que essas organizações se adequem aos padrões globais de exigência e de comportamento, elas necessitam, além de estratégias de marketing competitivo, de comunicação, de vendas, de recursos humanos, e financeiras, estratégias gerenciais que possibilitem o gerenciamento da busca de sua meta principal, a lucratividade.

Assim, as organizações voltadas para as mais variadas atividades econômicas, buscam atualmente gerir seus negócios ampliando suas cadeias de informações na busca de subsídios decisórios que ofereçam informações acerca da rentabilidade de cada produto, visando aumentar sua competitividade num mercado globalizado. Para isso, necessitam controlar vários fatores e, entre eles, seus custos.

Diante disso, acreditamos que a metodologia de custeio ABC aplicada às atividades de serviços, se trata de uma ferramenta gerencial altamente qualificada para mensurar adequadamente todos os custos das atividades desenvolvidas visto que proporciona uma melhor análise sobre as atividades estruturais que estas empresas necessitam para a eficiência e suporte de seus serviços, e, passamos a apresentar abaixo, considerações sobre o tratamento dos custos de serviços prestados pelas metodologias de custeio direto, custeio por absorção e custeio ABC, com o objetivo de demonstrar como o ABC proporciona uma apuração mais adequada dos custos dos diversos serviços prestados.

1 – Empresas de Serviços:

As empresas de serviços estão se tornando a grande coqueluche do momento. Num cenário econômico competitivo, cada vez mais as organizações estão concentrando suas energias no foco de seus negócios, deixando para prestadores de serviços auxiliares, aquelas que são atividades complementares e necessárias, mas não suas especialidades primárias. Em uma publicação recente, na revista Exame Melhores e Maiores (julho de 2.001), pudemos constatar que trata-se de um ramo que cresce a cada ano e que com melhorias de processos e de gestão, estão se tornando fundamentais para a economia brasileira.

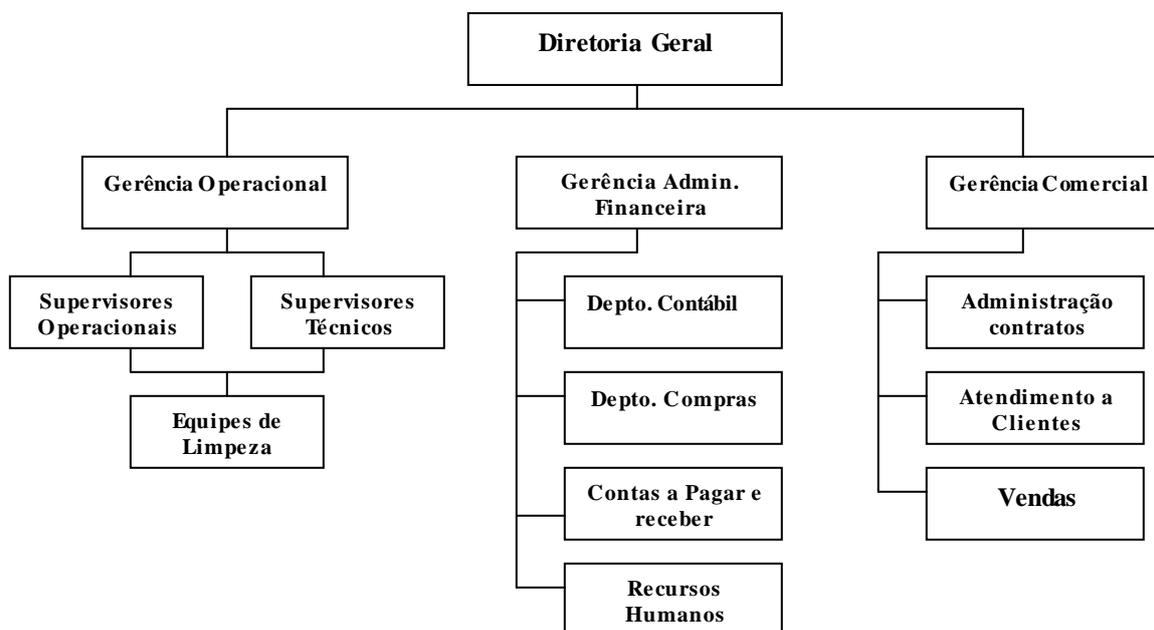
Devido ao contexto de competitividade em que estas empresas de serviços são requisitadas, a qualidade de seus serviços estão relacionadas a sua capacidade de especialização naquilo a que se propuseram e a sua capacidade de gerenciamento de recursos para que, seu negócio “serviços” seja também viável e competitivo. A prestação de serviços possui uma diversidade de área de atuação e escolhemos como exemplo ilustrativo a prestação de serviços de limpeza em hospitais.

A atividade de limpeza hospitalar foi desenvolvida internamente por diversos hospitais que historicamente, apresentavam em seus quadros totais, níveis elevados de gastos. Como solução para escalonamento de custos, conforme narrativa de *Falk (2.001; p.13)*, novos modelos de prestação de serviços foram sendo testados e entre eles, a terceirização dos serviços de limpeza, o que possibilitou a criação de diversas empresas de serviços com foco voltado nesse setor. Assim, os hospitais que antes, além dos gastos com materiais e pessoal de limpeza, necessitavam de investimento em desenvolvimento de pesquisas sobre materiais e higienização para que os focos de infecção hospitalar fossem contidos, passaram a ter um único gasto com o pagamento das prestadoras de serviços.

1.1 - Características da Empresa analisada:

A empresa analisada trata-se de uma prestadora de serviços na área de limpeza hospitalar e possui cinco locais de prestação de serviços com uma administração geral unificada. Para detalhar as operações, omitiremos o nome dos hospitais e da empresa analisada e passaremos a chamar a empresa de empresa prestadora e os hospitais de cliente A, B, C, e assim por diante.

Figura I – Estrutura da empresa prestadora



A empresa prestadora possui uma equipe operacional fixa em cada cliente e uma de apoio que auxilia nos diversos hospitais. O serviço prestado é realizado de modo contínuo em cada contrato, vinte e quatro horas por dia, supervisionado por uma equipe volante entre os contratos e uma administração geral que centraliza os serviços de compras e de recursos humanos. Os equipamentos utilizados para limpeza estão alocados de maneira fixa em cada contrato.

1. 2 – Definindo uma metodologia de custeio:

A empresa prestadora para elaborar ou calcular o custo de seus serviços necessita escolher uma metodologia de custeio. Essa metodologia deve estar relacionada ao modelo decisório que utiliza, ou seja, a maneira pela qual toma suas decisões. Para tanto, a escolha da metodologia mais apropriada deve levar em consideração os sistemas e as técnicas de informação disponíveis, e que estes, podem ou não estar de acordo com as normas que norteiam a contabilidade, ou seja, os princípios contábeis aceitos no Brasil, pois, em se tratando de ferramentas contábeis gerenciais, a teoria contábil apresenta uma gama variada e ampla de alternativas cabíveis em diversificados modelos decisórios, cabendo a cada organização escolher aquela que melhor se aplica.

Considerando que num sistema de informações, a característica básica é de que são formados por um conjunto de normas ou regras organizadas de maneira lógica de tal forma a unir um todo, podemos, restritamente, baseado na definição realizada por Iudícibus (1980: p.20), acerca dos sistemas contábeis que deveriam ser resumidos *“num conjunto básico e padronizado de informações que deveria ser útil para um bom número de usuários ...”* e, na afirmativa de Zanella (2001: p.10), acerca dos sistemas de custos tratem-se de *“uma técnica de apuração e análise dos custos incorridos no processo de produção ou prestação de serviços”*, afirmar que uma empresa de serviços deve escolher uma metodologia que possibilite apurar e analisar seus custos para avaliar sua lucratividade de maneira correta.

2 – Apurando Custos em metodologias variadas:

A apuração do custo de um produto ou serviço é correta desde que sejam seguidas as diretrizes da metodologia de custeio escolhida, uma vez que cada metodologia possui características próprias e sua utilização proporciona uma visão de valores diferenciados na estrutura do resultado medido.

Quando da apropriação dos gastos aos objetos de custos, verificamos que existem itens com valores que são de fácil identificação, outros porém são de difícil identificação. Aqueles custos que podem ser identificados facilmente aos produtos fabricados ou serviços prestados são denominados de custos diretos. Assim os custos diretos da prestação de serviços são transferidos diretamente aos serviços prestados, baseados na quantidade mensurada de recursos consumidos para a prestação de serviços do período.

Os custos indiretos com relação aos objetos de custos, não oferecem uma condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem que ser feita de maneira estimada e muitas vezes até arbitrária. Esses custos como não podem ser diretamente apropriados, deverão através de recursos matemáticos, denominados de rateios, serem alocados aos objetos de custos, entendendo rateio como o processo de transferência dos custos indiretos a um objeto de custo desejado. Esse processo de transferência, pode ser realizado conforme uma metodologia A ou B e o resultado dessa transferência, depende das diretrizes da metodologia escolhida.

Um outro foco, seria a identificação dos recursos consumidos nas atividades e as atividades executadas em cada etapa do serviço prestado, eliminando assim, possíveis distorções nos rateios.

2.1 – Metodologias de custeio tradicional:

Dentre as variadas metodologias existentes para alocação dos custos aos objetos de custos, temos as metodologias de custeio direto e custeio por absorção, consideradas tradicionais por serem bastante difundidas na prática contábil, não só no Brasil, mas, mundialmente.

2.1.1 - Custeio direto:

O método de custeamento denominado custeio direto não considera os custos indiretos incorridos na prestação de serviços sendo por conseguinte esses custos indiretos descarregados diretamente na Demonstração de Resultados, representando portanto, uma despesa no período de sua ocorrência. Esse método considera como custos para fins de análise de custos dos serviços prestados somente aqueles gastos que são diretamente identificados com a atividade do serviço prestado ou seja, os objetos de custos.

A empresa prestadora possui como gastos dessa natureza, mão de obra direta aplicada na limpeza dos hospitais, materiais de consumo aplicados na execução da limpeza e outros custos diretos tais como, depreciação dos equipamentos utilizados para limpeza, bens de pequeno valor e durabilidade, gastos com refeição dos funcionários, uniformes, e, treinamentos técnicos oferecidos para a equipe operacional alocada diretamente nos centros de prestação. Nota-se que nessa atividade, há uma diversidade de conceitos com os aplicados quando se trata de custos de produção, pois, alguns gastos de natureza indireta em uma fábrica, aqui, são tratados como diretos, tendo-se por análise a especificidade da natureza da prestação do serviço.

Esse método de custeio traz enormes benefícios para as empresas em geral, sob o ponto de vista decisorial, uma vez que ele tem condições de propiciar rapidamente informações vitais, pois não carrega consigo os custos fixos; porém, na atividade de serviços esses custos são bastante específicos e influenciam os resultados imediatamente quando de sua ocorrência.

Outro benefício que traz a utilização desse método nas empresas em geral, é a visualização da *margem de contribuição*, que representa um conceito de extrema importância para a tomada de decisão gerencial, ou seja, quanto cada unidade prestadora contribui para o resultado global da organização, representando a *diferença entre a receita e a soma dos custos e despesas variáveis*.

Dentre as despesas indiretas incorridas pela empresa prestadora, alguns departamentos participam ativamente dos processos operacionais sem contudo, neste método, terem seus custos alocados aos serviços prestados, fato que poderemos observar nas metodologias de custeio por absorção e custeio ABC. Talvez, possamos considerar isso, como a grande desvantagem da utilização do método de custeio direto, pois no gerenciamento de cada centro de serviços o custeio direto não oferece informações financeiras acerca da estrutura indireta necessária para a manutenção dos serviços, uma vez que consome recursos de outras áreas da empresa.

Considerando a estrutura de nossa empresa objeto de análise identificamos os seguintes gastos e despesas efetuados para um período y:

Tabela I – Gastos de natureza fixa e indiretos:

Despesas	Direção e gerências	CP e CR	Compras	R. H.	Faturamento	At. Clientes	Vendas	Contabilidade	Supervisão Técnica	Sup. Operacional	total
Pro Labore	108										108
Salários e Ordenados	23	45	45	45	23	23	45	45	90	90	474
Férias e 13.o Salário	5	10	10	10	5	5	10	10	20	20	105
Vale Transporte	4	8	8	8	4	4	8	8	15	15	82
INSS e FGTS	11	21	21	21	11	11	21	21	43	43	224
Cesta Básica e Tickets	13	26	26	26	13	13	26	26	52	52	273
Alugueis	100										100
Água e Esgoto	3										3
Energia Elétrica	4										4
Telefone	96										96
Assistência Médica	5	9	9	9	5	5	9	9	18	18	96
Comb. e Lubrificantes						126					126
Manutenção Veículos						58					58
Viagens e Estadias	13										13
Impressos e Mat. Escr.	61										61
Refeições e Lanches	1	2	2	2	1	1	2	2	5	5	23
Uniformes	2	2	2	2	1	1	2	2	3	2	19
Estacion. e Condução						14					14
Cópias e Autenticações							15				15
Cursos e Treinamentos		10	2	20			1	2	22	6	63
Feiras e Eventos							29				29
IPVA						7					7
IPTU	7										7
Total	456	133	125	143	63	268	168	125	268	251	2.000

Observando os dados acima, e, no confronto desses dados com a estrutura funcional da empresa analisada, podemos constatar que áreas essenciais na manutenção dos serviços prestados apresentam gastos significativos que nessa metodologia não são considerados como custos.

Nas tabelas abaixo, apresentamos os gastos diretos, efetivamente considerados como custos dos serviços prestados, que, em nossa empresa prestadora tratam-se de:

Tabela II – Custos com mão de obra direta na prestação de serviços:

Custos com pessoal				Total
Salários e Ordenados	2.870	Encargos Sociais	1.246	4.116
contrato A	532	contrato A	230	762
contrato B	359	contrato B	161	520
contrato C	589	contrato C	253	842
contrato D	563	contrato D	247	810
contrato E	827	contrato E	355	1.182
Prov.Férias e 13.o Sal.	602	Benefícios	686	1.288
contrato A	109	contrato A	149	258
contrato B	90	contrato B	41	131
contrato C	119	contrato C	111	230
contrato D	121	contrato D	156	277
contrato E	163	contrato E	229	392
Total Geral de custos com pessoal				5.404

Tabela III – Custos com material direto aplicado e outros custos diversos diretamente aplicados na prestação dos serviços:

Materiais e outros custos				Total
Material de Consumo	555	Outros Custos dos	238	793
contrato A	94	contrato A	154	248
contrato B	84	contrato B	19	103
contrato C	115	contrato C	44	159
contrato D	113	contrato D	3	116
contrato E	149	contrato E	18	167

A empresa prestadora tem faturamentos diferenciados para cada unidade de prestação, para melhor demonstração da margem de contribuição e resultado quando da utilização dessa metodologia, apresentamos abaixo o faturamento de cada unidade de prestação para o mesmo período y:

Tabela IV : Receita deduzida dos impostos por unidade de prestação:

Unidades de prestação	Receita líquida	%
contrato A	1.987	20,2%
contrato B	1.499	15,2%
contrato C	1.906	19,4%
contrato D	1.880	19,1%
contrato E	2.576	26,2%
Receita Líquida Total	9.848	100,0%

Considerando os dados apresentados acima e as diretrizes da metodologia do custeio direto, o resultado da empresa prestadora para o período y, seria mensurado num modelo decisório, através de demonstração de resultado que poderia estar distribuída da seguinte forma:

Tabela V: Resultado considerando a metodologia de custeio variável:

	UNIDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS					TOTAL
	A	B	C	D	E	
Receita líquida	1.987	1.499	1.906	1.880	2.576	9.848
(-) Custos dos serviços prestado	(1.268)	(754)	(1.231)	(1.203)	(1.741)	(6.197)
Custos diretos	(1.268)	(754)	(1.231)	(1.203)	(1.741)	(6.197)
Margem de contribuição	719	745	675	677	835	3.651
Despesas operacionais						(2.000)
Lucro antes do Imposto de Renda						1.651

2.1.2 - Custeio por absorção:

Para uma análise da empresa prestadora sob a ótica do custeio por absorção, consideraremos os dados contidos no tópico de custeio direto, numa perspectiva de diretrizes do custeio por absorção, pois, nesta metodologia, quando da prestação de um serviço, aglutinamos aos custos incorridos de forma direta nas unidades prestadoras, os custos indiretos da entidade para a manutenção dos contratos de prestação de serviços, tão essenciais a finalidade quanto aos custos diretamente aplicáveis, pois, em uma entidade cuja finalidade é a prestação de serviços, há um esforço acentuado das áreas para que haja uma excelência nos serviços prestados. Uma das formas de operacionalizar essa aglutinação é a premissa básica dessa metodologia de que os serviços, objetos de custos, irão absorver todos os gastos incorridos em determinado período nas unidades prestadoras.

Martins (2000: p. 41) com bastante propriedade, ao definir essa metodologia explica que absorção *“é o método ou sistema derivado da aplicação dos princípios contábeis, e que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação serão distribuídos para todos os produtos feitos”* e, por analogia, podemos afirmar que esse método, na prestação de serviços, é o método ou sistema derivado da aplicação dos princípios contábeis, consistindo na apropriação de todos os custos derivados de uma prestação de serviços, relativos ao esforço da prestação e que serão distribuídos para todos os serviços prestados.

A característica fundamental desse método de apuração de custos é a sua aplicabilidade razoavelmente simples e a facilidade de entendimento, dispensando grandes estruturas operacionais. Outro fato que o torna muito difundido entre as empresas é que permite avaliação de estoques para apuração de resultados e conseqüentemente a elaboração de balanços, fato sem relevância na atividade de prestação de serviços, uma vez que não existem diferenças básicas de resultados na aplicação deste ou daquele método, devido à especificidade dessa atividade, onde não há formação de estoques que seriam consumidos em vendas futuras e sim custos incorridos para a obtenção de uma receita proveniente de uma prestação de serviços.

Em nossa base de gastos administrativos apresentada acima na Tabela I, separamos os gastos de natureza da própria prestação que são comuns entre as unidades prestadoras e apresentamos abaixo, novo quadro contendo os gastos, separados em despesas administrativas e gastos indiretos de prestação de serviços:

Tabela VI – Gastos de natureza fixa e indireta separados em gastos da administração geral e indiretos de prestação de serviços:

	DESP. ADMINISTRAÇÃO GERAL					GASTOS ESPEC. UNIDADES DE SERVIÇOS					TOTAL
	Dir	CP/CR	Fat.	Com.I.	Cont.	Compras	R.H.	At.Clie	Tec.Enf.	Sup.Op.	
Despesas Administrativas											
Pro Labore	108										108
Salários e Ordenados	23	45	23	45	45	45	45	23	90	90	474
Férias e 13.º Salário	5	10	5	10	10	10	10	5	20	20	105
Vale Transporte	4	8	4	8	8	8	8	4	15	15	82
INSS e FGTS	11	21	11	21	21	21	21	11	43	43	224
Cesta Básica e Tickets	13	26	13	26	26	26	26	13	52	52	273
Aluguéis	100										100
Água e Esgoto	3										3
Energia Elétrica	4										4
Telefone	96										96
Assistência Médica	5	9	5	9	9	9	9	5	18	18	96
Combustíveis e Lubrificantes								126			126
Manutenção Veículos								58			58
Viagens e Estadias	13										13
Impressos e Material de Escritório	61										61
Refeições e Lanches	1	2	1	2	2	2	2	1	5	5	23
Uniformes	2	2	1	2	2	2	2	1	3	2	19
Estacionamento e Condução								14			14
Cópias e Autenticações				15							15
Cursos e Treinamentos		10		1	2	2	20		22	6	63
Feiras e Eventos				29							29
IPVA								7			7
IP TU	7										7
Total Despesas Administrativas	456	133	63	168	125	125	143	268	268	251	2.000

Considerando os dados acima, e, rateando os custos indiretos fixos com base no número de funcionários operacionais alocados aos contratos de prestação de serviços, bem como as diretrizes dessa metodologia de custeio por absorção, o resultado para esse período mensurado seria:

Tabela VII: Resultado considerando a metodologia - custeio por absorção:

	UNIDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS					TOTAL
	A	B	C	D	E	
Receita líquida	1.987	1.499	1.906	1.880	2.576	9.848
(-) Custos dos serviços prestados	(1.462)	(862)	(1.443)	(1.427)	(2.058)	(7.252)
Custos diretos	(1.268)	(754)	(1.231)	(1.203)	(1.741)	(6.197)
Custos indiretos	(194)	(108)	(212)	(224)	(317)	(1.055)
Lucro Bruto	525	637	463	453	518	2.596
Despesas administrativas						(945)
Lucro antes do Imposto de Renda						1.651

Observa-se que os gastos indiretos alocados aos serviços prestados sofreram um rateio com base no número de pessoas, critério que poderia ser outro nessa metodologia, onde a diretriz básica é a definição de um critério de rateio. Poderíamos por exemplo, utilizar como critério, a receita líquida, e isso alteraria o valor do lucro bruto de cada unidade prestadora de serviço, caracterizando-se esse fato, a principal desvantagem desse método, que pode ser arbitrário na alocação dos custos indiretos dependendo da forma como o rateio é realizado.

2.2 – Metodologia ABC:

Esse método de custeamento caracteriza-se pela redução ou até mesmo eliminação das distorções causadas pelo arbitramento (rateio) dos custos fixos quando alocados aos serviços prestados. É um método de apuração de custos, tendo incorporado à sua técnica todos os avanços que a contabilidade de custos ameahou nos últimos tempos, em função de sua aplicação nos mais diversos segmentos empresariais.

O ABC é uma ferramenta valiosa quando se trata da gestão de custos empresariais, principalmente no contexto atual onde as empresas estão inseridas em um mercado altamente competitivo e onde a tecnologia avança a passos largos para os mais distantes desafios, encurtando distâncias e oferecendo informações simultâneas independentemente do local geográfico onde estejam. Permite que os gerentes obtenham informações adequadas e precisas sobre os custos para a tomada de decisões estratégicas com a finalidade de conseguir aprimoramentos operacionais.

2.2.1 - Características da metodologia ABC

O método de custeio ABC é caracterizado pela identificação das atividades que consomem os recursos, tanto em termos financeiros como econômicos, sendo os gastos incorridos para desempenhar uma atividade representados pela somatória dos recursos consumidos, quer direta ou indiretamente. Assim, deveremos analisar o desempenho das atividades, como a operação de uma máquina ou a execução de um serviço, com o objetivo de discriminar as atividades que podem ou não adicionar valor a um serviço, uma vez que são as atividades e não os serviços que acarretam o consumo dos recursos dentro da entidade.

Horngren (2000: p.76), relata que o custeio baseado em atividades (ABC – Activity based costing) “*é um enfoque para se aprimorar um sistema de custeio. Ele se concentra nas atividades como se fossem os principais objetos de custos. Uma atividade é um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um determinado propósito. O ABC utiliza o custo dessas atividades como base para distribuir custos para outros objetos de custos tais como produtos, serviços ou clientes*”.

Como as necessidades empresarias estão sempre buscando o aprimoramento da acurácia na gestão dos negócios, o ABC aparece para as empresas de serviços como uma ferramenta bastante eficaz na análise estratégica de custos e desempenho das atividades, garantindo assim a competitividade das empresas. A viabilização da aplicação desse método recai sobre a análise minuciosa dos direcionadores de custos (cost drivers), com a finalidade de descobrir a relação de causa e efeito na incorrência dos custos.

Considerando a estrutura organizacional da empresa prestadora, identificamos os custos das atividades operacionais desenvolvidas pelos departamentos indiretamente integrados à prestação de serviços, bem como os direcionadores de custos que irão consumir os recursos já identificados e que serão objeto de alocação através dessa metodologia. A diretriz seguida agora trata-se de alocação dos custos indiretos baseados em atividades desenvolvidas e não mais em um critério pré-estabelecido de rateio. Apresentamos abaixo as atividades e os custos totais desses departamentos:

Quadro I – Estrutura e custo das atividades operacionais:

ESTRUTURA OPERACIONAL COMUM	ATIVIDADE PRINCIPAL	VALOR
Compras	Suprimento de todas as necessidades operacionais e administrativas com relação a materiais e equipamentos	125
Recursos Humanos	Definição de políticas de benefícios, recrutamento e seleção, elaboração da folha de pagamento	143
Atendimento a clientes	Serviço de atendimento a clientes e controle de qualidade	268
Técnica de enfermagem	Implantação e treinamento de metodologia de limpeza	268
Supervisão operacional	Supervisiona a prestação de serviços de limpeza nos hospitais	251

Quadro II – Estrutura e custos dos direcionadores:

ESTRUTURA OPERACIONAL COMUM	DIRECIONADOR DE CUSTOS	VALOR
Compras	Recebimento de solicitação de compras	22
	Cotação de produtos	32
	Emissão de pedidos	19
	Recebimento de materiais	22
	Distribuição de materiais	30
	TOTAL	125
Recursos Humanos	Pesquisa salarial	15
	Definição de políticas salariais	15
	Elaboração de folha de pagamento	85
	Pagamento funcional	28
	TOTAL	143
Atendimento a clientes	Controle de qualidade	34
	Elaboração de contratos	26
	Controle da satisfação dos clientes	208
	TOTAL	268
Técnica de enfermagem	Orientação funcional de produtos	134
	Orientação a supervisores	134
	TOTAL	268
Supervisão operacional	Controle de horas	35
	Controle de equipes	82
	Solicitação de materiais	16
	Definição da utilização de equipamentos	100
	Entrega de materiais	18
	TOTAL	251

Cada atividade desenvolvida por esses departamentos representa uma parcela do esforço total para que o serviço seja executado em cada local, sabendo-se que cada um exige esforços maiores ou menores, caracterizados nessa metodologia por direcionadores de custos, ou seja, quantas vezes cada contrato solicita determinada atividade. Abaixo, demonstramos os direcionadores atribuindo valores individualizados conforme demanda de cada unidade prestadora:

Quadro III – Número de direcionadores de custos e custos unitários:

DEPARTAMENTOS	ATIVIDADES	CONTRATOS					TOTAL
		A	B	C	D	E	
		NÚMERO DE DIRECIONADORES					
COMPRAS	Recebimento de solicitação	2	5	3	18	4	32
	Cotação de produtos	5	5	6	61	15	92
	Emissão pedidos	2	5	3	18	4	32
	Recebimento materiais	2	5	3	18	4	32
	Distribuição materiais	3	4	4	23	6	40
R. H.	Pesquisa salarial	3	3	3	3	3	15
	Definição política	3	3	3	3	3	15
	Elaboração folha	7	13	14	296	79	409
	Pagamento funcional	7	23	14	306	69	419
ATENDIMENTO A CLIENTES	Elaboração de propostas	3	2	5	4	2	16
	Elaboração de contratos	1	1	1	1	1	5
	Controle satisfação clientes	7	6	5	44	10	72
TÉCNICA DE ENFERMAGEM	Orientação funcional produtos	6	8	5	35	16	70
	Orientação supervisor	4	6	8	32	10	60
SUP.OPERACIONAL	Controle horas	6	6	4	36	16	68
	Controle equipes	6	2	6	12	16	42
	Solicitação material	2	5	2	18	5	32
	Definição equipamentos	3	5	5	67	22	102
	Entrega material	2	5	3	18	4	32

Quadro IV – Resumo dos custos alocados aos Contratos:

DEPARTAMENTOS	ATIVIDADES	CUSTO UNIT. DA ATIV.	CONTRATOS					TOTAL
			CUSTOS DAS ATIVIDADES EM CADA CENTRO SERVIÇOS					
			A	B	C	D	E	
COMPRAS	Recebimento de solicitação	0,69	1,38	3,44	2,06	12,38	2,75	22
	Cotação de produtos	0,35	1,74	1,74	2,09	21,22	5,22	32
	Emissão pedidos	0,59	1,19	2,97	1,78	10,69	2,38	19
	Recebimento materiais	0,69	1,38	3,44	2,06	12,38	2,75	22
	Distribuição materiais	0,75	2,25	3,00	3,00	17,25	4,50	30
	TOTAL		7,93	14,58	10,99	73,90	17,59	125
R. H.	Pesquisa salarial	1,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	15
	Definição política	1,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	15
	Elaboração folha	0,21	1,45	2,70	2,91	61,52	16,42	85
	Pagamento funcional	0,07	0,47	1,54	0,94	20,45	4,61	28
	TOTAL		7,92	10,24	9,85	87,96	27,03	143
ATENDIMENTO A CLIENTES	Elaboração de propostas	2,13	6,38	4,25	10,63	8,50	4,25	34
	Elaboração de contratos	5,20	5,20	5,20	5,20	5,20	5,20	26
	Controle satisfação clientes	2,89	20,22	17,33	14,44	127,11	28,89	208
TOTAL		31,80	26,78	30,27	140,81	38,34	268	
TÉCNICA DE ENFERMAGEM	Orientação funcional produtos	1,91	11,49	15,31	9,57	67,00	30,63	134
	Orientação supervisor	2,23	8,93	13,40	17,87	71,47	22,33	134
TOTAL		20,42	28,71	27,44	138,47	52,96	268	
SUP.OPERACIONAL	Controle horas	0,51	3,09	3,09	2,06	18,53	8,24	35
	Controle equipes	1,95	11,71	3,90	11,71	23,43	31,24	82
	Solicitação material	0,50	1,00	2,50	1,00	9,00	2,50	16
	Definição equipamentos	0,98	2,94	4,90	4,90	65,69	21,57	100
	Entrega material	0,56	1,13	2,81	1,69	10,13	2,25	18
TOTAL		19,87	17,21	21,36	126,77	65,79	251	
TOTAL GERAL DOS CUSTOS ALOCADOS			88	98	100	568	202	1.055

Considerando as informações apresentadas acima e as diretrizes da metodologia do custeio ABC, já discutidas e comentadas, o resultado da empresa prestadora para esse mesmo período de análise, seria mensurado num modelo decisório onde os custos indiretos dos serviços prestados são partes integrantes dos custos dos serviços e poderiam ser evidenciados através da demonstração de resultados distribuída da seguinte forma:

Tabela VIII: Resultado considerando a metodologia ABC:

	UNIDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS					TOTAL
	A	B	C	D	E	
Receita líquida	1.987	1.499	1.906	1.880	2.576	9.848
(-) Custos dos serviços prestado	(1.356)	(851)	(1.331)	(1.771)	(1.943)	(7.252)
Custos diretos	(1.268)	(754)	(1.231)	(1.203)	(1.741)	(6.197)
Custos indiretos	(88)	(97)	(100)	(568)	(202)	(1.055)
Lucro Bruto	631	648	575	109	633	2.596
Despesas administrativas						(945)
Lucro antes do Imposto de Renda						1.651

3 – Vantagens e desvantagens na aplicabilidade do ABC:

A metodologia ABC, quando empregada, permite que se tenha uma análise mais precisa e detalhada das atividades, propiciando uma utilização mais eficiente e eficaz dos recursos da entidade, mostrando os pontos causadores dos desperdícios e as atividades que não agregam valor as unidades prestadoras culminando por reduzir e eliminar as possíveis distorções causadas pelo arbitramento dos critérios de rateio.

Assim, o ABC é fundamental numa análise estratégica de mensuração de custos, gerando informações que possibilitam uma melhoria contínua e que resultará na qualidade total, tão necessária a continuidade dos negócios que as empresas de serviços desenvolvem.

Acreditamos que em uma atividade de serviços, os custos por tipo de serviço prestado ficariam melhores identificados na metodologia ABC e por conseguinte os resultados individualizados, dada a característica que essa metodologia possui; a de evidenciar as atividades que geram custos nas unidades prestadoras permitindo uma análise sobre a rentabilidade de cada uma.

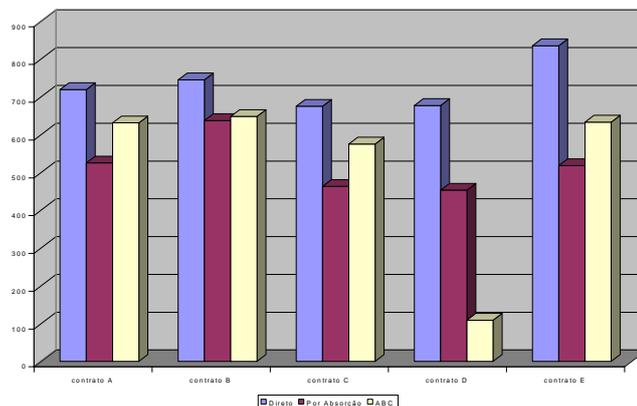
Através da análise do custeio pela metodologia ABC, percebe-se uma visão isométrica de todos os contratos, evidenciando toda a sua potencialidade de rentabilidade individual. Como ponto negativo da aplicabilidade dessa metodologia, identificamos o tempo necessário para a sua implantação, que é relativamente longo, devido a necessidade que o método exige em identificar todos os processos internos das organizações.

4 - Conclusão

A metodologia ABC proporciona um direcionador de decisão melhor apurado na identificação das necessidades fundamentais de cada serviço prestado por uma mesma empresa. Na empresa analisada, mostrou ser uma ferramenta que possibilitou o reconhecimento de quais contratos e conseqüentemente clientes, consomem recursos de maneiras distintas e assim verificou-se que alguns contratos ocupam mais atividades que outros gerando custo indireto superior.

Nas outras metodologias ditas tradicionais não pudemos mensurar adequadamente o custo individualizado em cada unidade prestadora pois no custeio direto desprezamos os custos indiretos e no custeio por absorção atribuímos um critério único para alocação dos custos indiretos, sendo até arbitrários na alocação desses custos.

Pode-se perceber a diferença bastante evidente entre as metodologias no gráfico abaixo, que demonstra o lucro bruto de cada unidade de serviços medida:



A apuração realizada com base na metodologia de custeio direto não oferece base para decisões estruturais na empresa pois desconsiderou os gastos estruturais essenciais, nessa atividade, para manutenção dos serviços prestados.

O Custeio por absorção, muito embora considere esses gastos, não é dotado de uma metodologia coerente com o conceito de despesas, como o esforço na geração de receitas, pois, se valeu de critérios arbitrários de rateio que distorcem os resultados, no sentido de não evidenciarem como os gastos estruturais são consumidos nos serviços prestados.

No ABC, a distribuição dos custos indiretos estão coerentes com esse conceito pois leva em consideração o esforço dos departamentos nas atividades que executam para que o serviço seja elaborado.

A visão gráfica nos leva a refletir como a escolha da metodologia de custeio interfere nos resultados e conseqüentemente nas decisões sobre os negócios nas organizações de prestações de serviços, evidenciando a responsabilidade que o profissional de contabilidade possui no momento de assessorar a alta administração, acerca do melhor modelo decisório para cada organização, tendo em vista as metodologias conceituais que podem ser aplicadas à ele, e que a escolha deve levar em consideração as especificidades de cada negócio.

BIBLIOGRAFIA

- COOPER, Robin, KAPLAN, Robert S., *Custo e desempenho*, São Paulo, Futura, 1998.
- FALK, James Anthony, *Gestão de custos para hospital: conceitos, metodologias e aplicações*, São Paulo, Atlas, 2001.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M., *Contabilidade de custos*, Rio de Janeiro, LTC, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de, *Contabilidade gerencial*, São Paulo, Atlas, 1998.
- _____, Sérgio de, *Teoria da contabilidade*, São Paulo, Atlas, 1998.
- LEONE, George S.G., *Custos planejamento, implantação e controle*, São Paulo, Atlas, 1996.
- MARTINS, Eliseu, *Contabilidade de custos*, São Paulo, Atlas, 2000.
- NAKAGAWA, Massayuki - *ABC: custeio baseado em atividades* - São Paulo, Atlas, 1994.
- RICCIO, Edson Luiz, ROBLES, Antônio Junior, GOUVEIA, Joaquim L. F. Aguiar, “Sistema de custos baseado em atividades nas empresas de serviços”, In: *Revista do CRC* n. 65, São Paulo, 1997.
- ROBLES, Antonio Junior, CRUZ, Denis Rodrigues da, “Custos de serviços compartilhados”, In: *V Congresso Internacional de Custos Acapulco Gro. México*, 1997.
- ZANELLA, Luiz Carlos, *Administração de custos em hotelaria*, Caxias do Sul, Educs, 2001.